

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Legislativní úprava spotřebních daní v České republice

Legislative Regulation of Excise Duties in the Czech Republic

Student: Alexandra Fojtíková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Alexandra Fojtíková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Legislativní úprava spotřebních daní v České republice**
Legislative Regulation of Excise Duties in the Czech Republic

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Základní pojmy a harmonizace s právem Evropské unie
3. Deskripce jednotlivých spotřebních daní
4. Praktická aplikace spotřebních daní
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem 2011*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7.

KOTENOVÁ, Bohumila a kol. *Zákon o spotřebních daních – komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 486 s. ISBN 97880-7357-549-6.

SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012

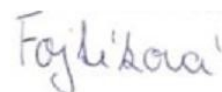
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 11.5. 2012

A handwritten signature in blue ink, reading "Fojtíková".

.....
Alexandra Fojtíková

OBSAH

1. Úvod	6
2. Základní pojmy a harmonizace s právem Evropské unie.....	7
2.1. Daňová soustava	7
2.1.1. Vztah daňové soustavy a státního rozpočtu.....	7
2.1.2. Funkce daňové soustavy.....	8
2.1.3. Dělení daní.....	8
2.2. Spotřební daně.....	9
2.2.1. Předmět daně.....	9
2.2.2. Mechanismus výběru spotřebních daní.....	10
2.2.3. Vznik daňové povinnosti.....	11
2.2.4. Daňové sklady.....	12
2.2.4.1. Výrobní daňové sklady.....	12
2.2.4.2. Distribuční daňové sklady.....	13
2.2.5. Zajištění daně.....	14
2.2.6. Osvobození od spotřebních daní.....	14
2.2.6.1. Podmíněné osvobození.....	14
2.2.6.2. Trvalé osvobození.....	15
2.2.7. Plátcí spotřebních daní.....	16
2.2.8. Výpočet spotřebních daní.....	16
2.2.9. Vrácení daně.....	17
2.2.9.1. Nárok na vrácení daně.....	17
2.2.9.2. Zánik nároku na vrácení daně.....	17
2.2.10. Administrativa a správa spotřebních daní.....	17
2.2.10.1. Zdaňovací období.....	17
2.2.10.2. Daňové přiznání a splatnost daně.....	18
2.2.10.3. Správa spotřebních daní.....	19
2.2.11. Postavení a vývoj jednotlivých spotřebních daní v celkovém výnosu spotřebních daní.....	19
2.2.12. Elektronický systém EMCS.....	20
2.3. Harmonizační proces akcí v Evropské unii.....	21
2.3.1. Směrnice o harmonizaci akcí v EU.....	21
2.3.2. Energetické produkty a elektrická energie.....	22

2.3.3. Alkohol a alkoholické nápoje.....	24
2.3.4. Tabák a tabkové výrobky.....	25
2.3.5. Předpokládaný budoucí vývoj.....	28
2.3.6. Studie Evropské komise.....	29
3. Deskripce jednotlivých spotřebních daní.....	31
3.1. Daň z minerálních olejů.....	31
3.1.1. Plátcí daně.....	31
3.1.2. Předmět daně.....	31
3.1.3. Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň.....	32
3.1.4. Základ daně.....	32
3.1.5. Sazby daně.....	33
3.1.6. Osvobození od daně.....	33
3.1.7. Vracení daně.....	34
3.1.8. Značkování a barvení minerálních olejů.....	35
3.2. Daň z lihu.....	36
3.2.1. Dělení lihu.....	36
3.2.2. Plátcí daně.....	36
3.2.3. Předmět daně.....	36
3.2.4. Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň.....	37
3.2.5. Základ daně.....	37
3.2.6. Sazby daně.....	37
3.2.7. Osvobození od daně.....	38
3.2.8. Vracení daně.....	39
3.2.9. Kontrolní pásy.....	39
3.3. Daň z piva.....	39
3.3.1. Plátcí daně.....	39
3.3.2. Předmět daně.....	40
3.3.3. Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň.....	40
3.3.4. Základ daně.....	40
3.3.5. Sazby a výpočet daně.....	41
3.3.6. Osvobození od daně.....	41
3.4. Daň z vína a meziproduktů.....	42
3.4.1. Dělení vín.....	42
3.4.2. Plátcí daně.....	42

3.4.3. Předmět daně.....	42
3.4.4. Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň.....	43
3.4.5. Základ daně.....	43
3.4.6. Sazby daně.....	43
3.4.7. Osvobození od daně.....	43
3.5. Daň z tabákových výrobků.....	44
3.5.1. Plátcí daně.....	44
3.5.2. Předmět daně.....	44
3.5.3. Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň.....	44
3.5.4. Základ daně.....	45
3.5.5. Sazby a výpočet daně.....	45
3.5.6. Osvobození od daně.....	46
3.5.7. Vracení daně.....	46
3.5.8. Tabákové nálepky.....	46
4. Praktická aplikace spotřebních daní.....	48
4.1. Malý nezávislý pivovar.....	48
4.1.1. Pojem malý nezávislý pivovar.....	48
4.1.2. Velký Ballingův vzorec.....	50
4.1.3. Účtování o spotřebních daních.....	51
4.1.3.1. Účtování při tuzemské výrobě.....	52
4.1.3.2. Účtování při dovozu.....	52
4.1.3.3. Účtování u odběratele.....	53
4.1.4. Příklad.....	54
4.1.4.1. Zařazení do velikostní skupiny.....	54
4.1.4.2. Výpočet daňové povinnosti za měsíc červenec 2011.....	54
4.1.4.3. Účtování v pivovaru za měsíc červenec 2011.....	55
4.2. Průzkum.....	56
5. Závěr.....	57
Seznam použité literatury.....	59
Seznam zkratk.....	61
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. ÚVOD

Daně provází lidstvo už od nepaměti, a jelikož je platí každý permanentně prakticky v kterémkoliv okamžiku, nebudou asi u většiny občanů naší země příliš populární. Zároveň daně, zejména pak příjmové a nepřímé, spolu se sociálním pojištěním, tvoří největší položku příjmů státního rozpočtu. Ty jsou pak dále přerozdělovány na financování základních úloh státu, především na školství, zdravotnictví, obranu a sociální oblast. Jelikož se dotýkají každého obyvatele naší země, jsou všechny návrhy o změnách daňových zákonů velmi diskutované.

Daňová soustava v České republice je velmi komplikovaná a nepřehledná, což je dáno převážně tím, že v zákonech se nachází spousta výjimek, ve kterých se málokdo vyzná. Dále je složitost daňové soustavy způsobena i tím, že je neustále novelizována a vyžaduje další vzdělávání.

Na sazby daní v České republice působí dlouhodobý proces jejich harmonizace na úrovni Společenství. Vliv harmonizace daní v Evropské unii se projevuje zejména v oblasti nepřímých daní, kde členské státy musí začleňovat unijní právo do své národní legislativy. Jedním z důsledků tohoto procesu bylo také zavedení energetických daní v ČR od 1. ledna 2008. Harmonizace daní však neprobíhá intenzivně, protože v daňových otázkách je potřeba jednomyslného souhlasu všech členských zemí. Česká republika nyní splňuje minimální výše sazeb spotřebních daní dané příslušnými směrnici Evropské unie.

Práce je zaměřena na spotřební daně, které jsou třetí nejvýnosnější položkou pro státní rozpočet, především daně z benzínu a nafty a z tabákových výrobků. První kapitola se zabývá popisem a strukturou daňové soustavy, jsou zde charakterizovány základní pojmy týkající se spotřebních daní a harmonizace akcí s normami Evropské unie. Na konci kapitoly je zmínka o budoucím vývoji v oblasti harmonizace akcí a o studii vytvořené Evropskou komisí týkající se alkoholických nápojů. Ve druhé kapitole je rozebírán podrobnější popis daně z minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a tabákových výrobků. Třetí kapitola obsahuje výpočet daňové povinnosti malého nezávislého pivovaru, sestavení daňového přiznání a ukázkou účtování daňové povinnosti. Nakonec je zde zmíněn průzkum a jeho výsledky z oblasti působení cen na spotřebu vybraných výrobků.

2. ZÁKLADNÍ POJMY A HARMONIZACE S PRÁVEM EVROPSKÉ UNIE

2.1. Daňová soustava

V daňové soustavě je představen souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Z právního hlediska to jsou jednotlivé daně upravené v daňových zákonech. V současné době je daňová soustava České republiky tvořena platnými právními předpisy, pomocí kterých jsou upraveny daně z příjmů fyzických a právnických osob, daň z nemovitosti, daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti, daň silniční, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), daně spotřební a energetické (ekologické) daně.

2.1.1. Vztah daňové soustavy a státního rozpočtu

Daně jsou potřebné k tomu, aby stát mohl poskytovat fyzickým i právnickým osobám veřejné statky a služby. Naprostá většina daňových výnosů je příjmem rozpočtu ústředního, ze kterého jsou částečně přerozdělovány na nižší stupně (kraje, města, obce).

Daň je obvykle definována jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, která se pravidelně opakuje.

Daně lze uložit pouze zákonem. Daně jsou odváděny do veřejných rozpočtů a nejsou v nich účelově vázány, tzn. plynou do úhrnu příjmů toho kterého veřejného rozpočtu, výnos konkrétní daně od konkrétního subjektu není určen k financování konkrétní činnosti, konkrétního projektu. Pokud byla daň zaplacená ve výši stanovené zákonem, je nenávratná. Za zaplacenou daň neobdrží daňový subjekt žádnou konkrétní protihodnotu, čerpá však služby poskytované státem, účelným správním celkem či obcí, které však nejsou ekvivalentní částce zaplacené konkrétním subjektem. Typickým znakem daní je i to, že se pravidelně opakuje. V českém daňovém systému jsou zařazeny i daně, které tuto podmínku zcela nesplňují (daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí).

2.1.2. Funkce daňové soustavy

Cílem daní je napomáhat veřejným financím plnit tyto funkce:

- fiskální – je třeba vytvořit dostatečně velký státní rozpočet, pomocí kterého se zabezpečuje plynulé financování státního hospodářství, a umožňují se nezbytné zásahy do celého národního hospodářství,
- regulační – úkolem je regulovat spotřebu, např. u tabákových výrobků se zabraňuje zbytečně velké spotřebě ve prospěch zdraví a životního prostředí,
- stimulační – daňoví poplatníci by se měli rozhodovat v souladu s ekonomickými hledisky (např. využití nemovitosti),
- sociální – budování nástrojů napomáhající řešit sociální a kulturní potřeby ve státě, která není stát schopný hradit plně z daní.

2.1.3. Dělení daní

Daně lze dělit z několika hledisek. Jedním z nich je hledisko vztahu daně k poplatníkovi a plátcí, dle kterého se daně dělí na přímé a nepřímé.

Daně přímé jsou daně, u kterých není možné přenést daňovou povinnost na nikoho jiného a zpravidla ten, kdo daň odvádí, ji zároveň také hradí. Daně jsou odváděny příslušnému finančnímu úřadu na základě písemného daňového přiznání poplatníka. Mezi přímé daně patří:

- daně z příjmů¹:
 - daně z příjmů fyzických osob,
 - daně z příjmů právnických osob,
- daně majetkové:
 - daň z nemovitostí²,
 - daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí³,
 - daň silniční⁴.

Daně nepřímé jsou ty daně, u kterých může plátce daňovou povinnost převést na jiný subjekt. Často tak činí prostřednictvím ceny, kdy převádí povinnost na spotřebitele. Daň pak

¹ zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

² zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, v platném znění

³ zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění

⁴ zákon ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v platném znění

odvádí plátce, ale hradí ji poplatník (spotřebitel), aniž si to často uvědomuje. Nepřímými daněmi jsou:

- daň z přidané hodnoty⁵,
- spotřební daně⁶,
- ekologické daně⁷.

2.2. Spotřební daně

Spotřební daně patří historicky mezi nejstarší daně a již od dob svého vzniku byly vždy významným zdrojem příjmů pro státní pokladnu. Jsou stejně jako daň z přidané hodnoty daněmi nepřímými, svým pojetím se však od univerzální daně z přidané hodnoty v mnohém liší. Stát jimi cíleně zatěžuje prodej nebo spotřebu úzké skupiny výrobků. Důvodem jejich uplatnění je zejména přínos pro státní rozpočet. Jde přitom o velmi stabilní a relativně dobře odhaditelný zdroj díky nízké cenové a důchodové pružnosti poptávky u většiny výrobků, které této dani podléhají. Dále lze uvést důvody zdravotní nebo ekologické, neboť jde často o výrobky, jejichž spotřeba negativně ovlivňuje zdravotní stav obyvatelstva nebo nepříznivě působí na životní prostředí.

Stejně jako daň z přidané hodnoty, ani spotřební daně zpravidla nenese výrobce nebo dovozce zboží, ale konečný spotřebitel. Způsobem výběru se však spotřební daně od daně z přidané hodnoty liší, neboť povinnost daně přiznat a zaplatit vzniká při uvedení do volného daňového oběhu. Jde tedy o daně, které se uplatňují pouze jednou. Spotřební daně jsou však zároveň součástí základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty, což jejich ekonomický dopad ještě zvyšuje.

2.2.1. Předmět daně

Předmět daně můžeme rozdělit podle druhového nebo územního kritéria. Z druhového pohledu jsou předmětem spotřebních daní vybrané výrobky⁸. Jedná se o legislativní zkratku zákona pro pět skupin výrobků:

- minerální oleje,
- líh,
- pivo,

⁵ zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁶ zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění

⁷ vybraná ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

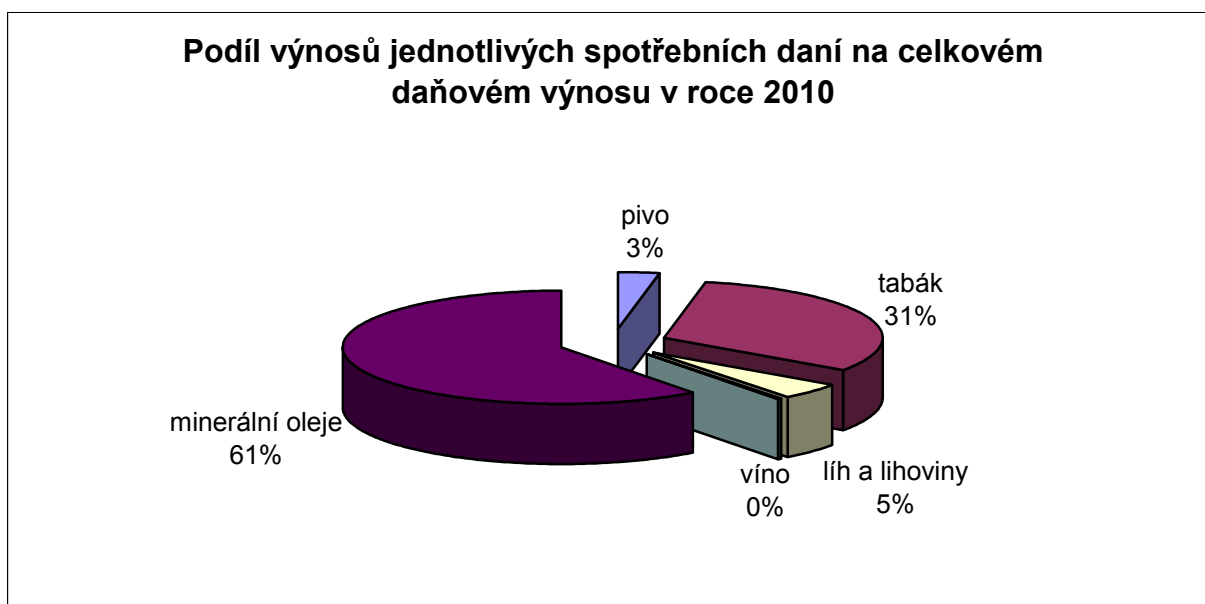
⁸ viz § 1 zákona o spotřebních daních

- víno a meziprodukty,
- tabákové výrobky.

Z územního pohledu jsou předmětem daně ty vybrané výrobky, které⁹:

- byly na daňovém území Společenství vyrobeny,
- byly na daňové území Společenství dovezeny ze třetích zemí.

Obrázek 2.1. - Podíl výnosů jednotlivých spotřebních daní na celkovém daňovém výnosu v roce 2010



Zdroj:

www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Vsledky%20celneho%20a%20daovho%20zen/2010.pdf,
[dne 5.1.2012]

2.2.2. Mechanismus výběru spotřebních daní

Hlavní pravidla spojená s mechanismem výběru spotřebních daní v prvním, bezdaňovém okruhu jsou tyto:

- jsou zde zařazeny výrobky pouze bez spotřební daně; v terminologii zákona se jedná o režim podmíněného osvobození od spotřební daně,
- působí zde v zásadě tři skupiny osob, které musí mít povolení správce daně,

⁹

viz § 7 zákona o spotřebních daních

- pouze provozovatel daňového skladu může výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nejenom přijímat, ale také skladovat, popř. dodávat dalšímu provozovateli,
- oprávněný příjemce a daňový zástupce provozovatele daňového skladu z jiného členského státu EU mohou výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pouze přijímat, nikoliv skladovat nebo následně dodávat jiným osobám.

Pro druhý, spotřební okruh, který je v zákoně nazván jako volný daňový oběh platí tyto pravidla:

- patří zde výrobky buď zdaněné, nebo natrvalo osvobozené od daně,
- působí zde jak koneční spotřebitelé, kteří výrobek sami spotřebují, tak osoby, které výrobek ke spotřebě dodají, tak také osoby, kterým výrobek slouží jako meziproduct pro další výrobu; někteří z nich musí mít povolení správce daně k pořízení výrobku osvobozeného od daně,
- pohyb výrobku již nemá daňové dopady; pokud je však zdaněný výrobek přeřazen v rámci pravidel zákona zpět do prvního okruhu, dojde k vrácení spotřební daně.

2.2.3. Vznik daňové povinnosti¹⁰

Okamžik výroby nebo dovozu je okamžikem vzniku daňové povinnosti. U spotřebních daní se daňovou povinností rozumí výše spotřební daně připadající na vyrobené nebo dovezené vybrané výrobky, u kterých vznikla nebo vznikne povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit¹¹. Vzhledem k tomu, že mezi členskými státy Evropské unie stále existují rozdíly v úpravě konkrétních sazeb u jednotlivých vybraných výrobků, je uplatňován princip zdanění v zemi spotřeby, tj. výběr daně v zemi, kde dochází k prodeji pro konečnou spotřebu. Všechny státy EU jsou při stanovení sazeb spotřebních daní povinny respektovat výši směrnici stanovených minimálních sazeb. Při dodržení tohoto pravidla však mezi členskými státy zůstávají rozdíly ovlivněné zaměřením produkce daného státu a také například tradicí spotřeby určitého typu nápojů (víno, pivo). Pokud by se spotřební daň uvalovala podle principu země původu v okamžiku prvního prodeje od výrobce, setkávali by se například spotřebitelé při nákupu lihovin v supermarketu s různou sazbou spotřební daně na láhev alkoholu v závislosti na zemi její výroby. Riziko daňových úniků spojené s uplatněním

¹⁰ viz § 9 zákona o spotřebních daních

¹¹ viz § 3 písm. m) zákona o spotřebních daních

principu země spotřeby se Evropská unie snaží omezit přesně stanoveným daňovým dohledem nad pohybem zboží před okamžikem zdanění a principem zajištění daně. Tento způsob zdanění je v současné době zajištěn tím, že okamžik vzniku daňové povinnosti se liší od okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Povinnost daň přiznat a zaplatit se váže k okamžiku uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu na daňovém území konkrétního státu Evropského společenství. V období mezi těmito dvěma okamžiky je výrobek v režimu podmíněného osvobození od daně.

2.2.4. Daňové sklady

Režim podmíněného osvobození je umožněn využíváním daňových skladů. Daňový sklad¹² je objekt (prostorově ohraničené místo), ve kterém se vybrané výrobky vyrábějí, zpracovávají, skladují, přijímají nebo odesílají. Je zabezpečen proti daňovým únikům. V daňových skladech a při dopravě mezi těmito sklady jsou vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození a podléhají daňovému dohledu. Ten stejně jako celou správu spotřebních daní zajišťuje stát prostřednictvím celních orgánů. Velmi důležitým nástrojem daňového dohledu v režimu podmíněného osvobození jsou průvodní doklady a zajištění daně, bez nichž není možná přeprava ani mezi členskými státy, ani na daňovém území České republiky. Provozovatelem daňového skladu je právnická nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení k provozování daňového skladu¹³.

Provozovateli daňového skladu automaticky vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň v následujících situacích:

- uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu¹⁴, tedy vydáním osobám, které nejsou provozovateli daňového skladu,
- při ztrátě nebo znehodnocení vybraných výrobků,
- při porušení podmínek podmíněného osvobození od spotřební daně.

2.2.4.1. výrobní daňové sklady

Jedná se o prostory, ve kterých se především příslušné výrobky vyrábějí. Tyto sklady budou mít proto zřízeny všichni výrobci vybraných výrobků. Vybrané výrobky lze vyrábět výhradně v daňovém skladu. Jedná se o jedno ze základních pravidel zákona, které má však výjimky týkající se okrajových situací. Jako příklady lze uvést:

¹² viz. § 3 písm. g) zákona o spotřebních daních

¹³ viz § 20 zákona o spotřebních daních

¹⁴ viz § 9 zákona o spotřebních daních

- pěstitelskou pálenici; výrobky se nemohou stát daňovým skladem a nemohou být tudíž uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně, ale po vyrobení musí být okamžitě zdaněny,
- malého výrobce vína¹⁵; jedná se o výrobce, který vyrábí výhradně tiché víno s průměrným ročním objemem výroby nepřevyšujícím 1 000 hl,
- výrobce tichého vína¹⁶; jedná se o výrobce tichého vína, který není malým výrobcem vína. Výrobní prostory nemusejí být daňovým skladem za předpokladu, že se zde vyrábí pouze tiché víno a toto víno není určeno pro dopravu do jiného členského státu EU v režimu podmíněného osvobození od daně,
- výrobu piva fyzickou osobou v zařízení pro domácí výrobu piva¹⁷; jedná se výlučně o nekomerční spotřebu osob, jejichž okruh je vymezen zákonem a překračuje rámec domácnosti. Roční objem výroby nesmí přesáhnout 200 litrů a pivo nesmí být prodáno,
- výrobu tichého vína fyzickou osobou¹⁸; roční objem výroby nesmí přesáhnout 2 000 litrů. Víno nesmí být dopravováno do jiného členského státu EU pro účely podnikání.

2.2.4.2. distribuční daňové sklady

Jedná se o prostory, které slouží především k přijímání výrobků, jejich skladování a následnému dodávání odběratelům. Tyto sklady mohou mít vedle výrobců vybraných výrobků zřízeny i další osoby. I zde platí, že ne každý prostor se může stát daňovým skladem tohoto typu. Omezení mají různou formu:

- přímý zákaz provozování; příkladem je čerpací stanice pohonných hmot, která se nemůže stát samostatným daňovým skladem, neboť jsou zde obecně obavy z daňových úniků,
- skladovací kapacita; požadavky na kapacitu skladu jsou stanoveny u skladů minerálních olejů. Záměrem požadavku bylo zabránit vzniku mnoha malých skladů, jejichž kontrola ze strany správce daně by se stala časově, finančně i administrativně náročnou,

¹⁵ viz § 100a zákona o spotřebních daních

¹⁶ viz § 99 odst. 3 zákona o spotřebních daních

¹⁷ viz § 86 a § 89 zákona o spotřebních daních

¹⁸ viz § 92 a 99 zákona o spotřebních daních

- roční odbyt; tento požadavek se týká jednak skladu piva, u něhož je minimální roční odbyt nastaven na hodnotu 5 000 hl, a jednak skladu vína, u něhož je minimální hranice odbytu na úrovni 100 hl,
- další požadavky; např. kolaudace skladu jako stavby, splnění předpisů na ochranu životního prostředí a zdraví osob.

2.2.5. Zajištění daně¹⁹

Pokud správce daně má důvodnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může vydat zajišťovací příkaz.

V podstatě jediným způsobem zajištění je složení předmětné částky na depozitní účet správce daně se lhůtou splatnosti tři pracovní dny. Pro výjimečné případy je dovoleno správci daně vydat zajišťovací příkaz, hrozí-li nebezpečí z prodlení, na jehož základě je zajišťovaná částka splatná a vykonatelná okamžikem jeho předání daňovému subjektu.

Nejčastěji bude správce daně nucen stanovit tuto částku podle pomůcek. Pokud by již bylo provedeno důkazní řízení, vycházelo by se při stanovení částky zřejmě z provedených důkazů. Pokud se jedná o zajištění placení, tedy již stanovené a dosud nesplatné daně, je výše dána stanovenou daní. Není však nezbytné zajistit celou výši stanovené daně, pokud např. z účtu daňového subjektu vyplývá, že část bude uhrazena přeplatkem, který vznikne na jiné dani.

2.2.6. Osvobození od spotřebních daní²⁰

2.2.6.1. Podmíněné osvobození

Podmíněné osvobození od daně je dočasné, časově omezené osvobození výrobku od spotřební daně. Osvobození trvá pouze po dobu:

- umístění výrobku v daňovém skladu nebo
- přepravy výrobku mezi dvěma daňovými sklady nebo
- přepravy výrobku z daňového skladu oprávněnému příjemci.

¹⁹ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem 2011. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7.

²⁰ SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 300 s., ISBN 978-80-7357-443-7 (strana 68 - 69 a 107 - 110)

Výrobky, které se nacházejí mimo uvedené situace, se nacházejí ve volném daňovém oběhu. V daňovém skladu se však mohou nacházet i výrobky, které nejsou uvedeny do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně:

- v nově založeném daňovém skladu lze po dobu šesti měsíců skladovat také výrobky, které již byly uvedeny do volného daňového oběhu,
- v daňovém skladu se mohou nacházet společně s výrobky uvedenými do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně také výrobky, které se považují za podmíněně osvobozené od daně. Podmíněně osvobozené výrobky jsou:
 - výrobky, které se nacházejí v režimech s podmíněným osvobozením od dovozního cla, mezi něž patří režim:
 - vnější tranzit,
 - uskladňování v celním skladu,
 - aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému,
 - přepracování pod celním dohledem,
 - dočasné použití.

Tyto režimy neznamenají konečné užití výrobku, ale jakýsi „přechodný“ stav, po kterém následuje další režim, který umožní spotřebovat výrobek v tuzemsku nebo mimo něj.

- výrobky, jež se nacházejí ve svobodném pásmu nebo ve svobodném skladu,
- výrobky, které jsou dopravovány mezi státy Společenství přes státy ESVO nebo přes třetí země s výjimkou těch, které jsou členy ESVO.

2.2.6.2. Trvalé osvobození

Od spotřební daně jsou trvale osvobozeny výrobky:

- dovezené ze třetí země, pokud se na ně vztahuje osvobození od dovozního cla; daňové osvobození výrobku je v tomto případě podmíněno jeho primárním osvobozením od dovozního cla. Přitom platí, že pojmu osvobození od cla není ekvivalentní pojem beze cla nebo celní sazba ve výši nula.

Z osvobození od spotřební daně vázaného na osvobození od dovozního cla je vyjmut jeden případ; ve své podstatě brání přeshraničním přesunům výrobků s cílem obejít daňovou povinnost v tuzemsku. Platí totiž, že výrobek, který je vyvezen do třetí země (a deklarantovi je po prokázání vývozu vrácena spotřební daň) a následně se vrací zpět do tuzemska (kde je propuštěn do režimu volného oběhu), podléhá zdanění i v případě, že by byl osvobozen od dovozního cla.

- dovezené ze třetí země, pokud se na ně vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty; daňové osvobození výrobku je v tomto případě podmíněno jeho primárním osvobozením od daně z přidané hodnoty. Osvobození je podmíněno splněním množstevních limitů a doplněno věkovým limitem.
- dopravené z území jiného členského státu EU:
 - pro ozbrojené síly NATO,
 - pro osoby používající výsad a imunit.
- nakoupené vybranými státními a jinými orgány České republiky v době vyhlášeného ohrožení státu, např. nákup pohonných hmot hasičskými sbory nebo havarijní službou pro plyn.

2.2.7. Plátcí spotřebních daní

Plátcí spotřebních daní²¹ jsou zejména provozovatelé daňových skladů, dále pak osoby, které jsou oprávněnými příjemci nebo výrobci vybraných výrobků, a také osoby, jimž vznikla povinnost přiznat daň při dovozu zboží.

Plátcem daně se může stát i osoba, která poruší režim podmíněného osvobození od daně během dopravy výrobku. Plátcem se stávají také osoby, které skladují nebo vyskladňují větší množství vybraných výrobků, pokud neprokážou, že vybrané výrobky byly již zdaněny, nebo byly oprávněně nabyty bez daně.

Plátcem nejsou fyzické osoby, které vyrábějí pivo pro vlastní potřebu do množství 200 l za kalendářní rok nebo fyzické osoby, které vyrábějí tiché víno do 2 000 l za kalendářní rok.

Právnícké nebo fyzické osoby se ovšem mohou stát plátcí spotřebních daní také v situaci, kdy použijí nebo vyskladní vybrané výrobky od spotřební daně osvobozené pro jiné účely, než stanoví zákon. Pro většinu plátců platí povinnost registrace nejpozději k datu vzniku první daňové povinnosti.

2.2.8. Výpočet spotřebních daní

Každý plátce spotřebních daní, pokud u jeho vybraného výrobku vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, je povinen zahrnovat částku daně do ceny výrobku. Velikost spotřební daně se přitom odvíjí od velikosti základu daně a sazeb daně.

Základem daně u spotřebních daní je množství vybraného výrobku a u cigaret také cena pro konečného spotřebitele.

²¹ viz § 4 zákona o spotřebních daních

Jednotky množství se odlišují podle skupiny vybraných výrobků. Konkrétní spotřební daň se vypočte vynásobením základu daně příslušnou sazbou a u cigaret součtem dvou složek spotřební daně. Sazby vybraných výrobků jsou pevné a diferencované podle skupin výrobků. V rámci skupin vybraných výrobků jsou sazby dále diferencované podle různých vlastností výrobků.

2.2.9. Vrácení daně²²

2.2.9.1. Nárok na vrácení daně

V některých situacích může plátcí nebo osobě, která od něj vybrané výrobky nakoupila za cenu včetně spotřební daně, vzniknout nárok na vrácení zaplacené spotřební daně. U spotřebních daní se nárok na vrácení daně objevuje jen v určitých situacích a hlavně jednorázově. Nárok na vrácení spotřební daně je zejména u těch vybraných výrobků, které:

- ve své ceně obsahují již spotřební daň,
- byly využity pro předem stanovený účel, zejména při výrobě výrobků, které nepodléhají spotřební dani,
- byly dopraveny do jiného členského státu,
- byly vyvezeny (propuštěny do režimu vývozu).

2.2.9.2. Zánik nároku na vrácení daně

Nárok na vrácení daně zaniká, není-li uplatněn do šesti měsíců ode dne, kdy mohl být poprvé uplatněn. Jestliže před uplynutím této lhůty dojde k opětovnému uvedení téhož vybraného výrobku do volného daňového oběhu, aniž by byl nárok na vrácení daně uplatněn, nárok na vrácení daně zaniká.

2.2.10. Administrativa a správa spotřebních daní

2.2.10.1. Zdaňovací období

Spotřební daně jsou řazeny mezi tzv. daně běžné. Pro ně je typické, že objektem daně je toková veličina (nyní v obecném pojetí spotřeba) za předem vymezené období. Vznikne-li tudíž plátcí daně daňová povinnost, klade si otázku, za jak dlouhé období bude muset daň vypočítávat.

²² Viz § 14 zákona o spotřebních daních

U spotřebních daní je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc²³. Z tohoto pravidla jsou u spotřebních daní tři výjimky:

- tabákové výrobky; vzhledem ke specifickému mechanismu tabákových nálepek, který spojil povinnost uhradit daň se dnem odběru tabákových nálepek, není vymezení kalendářní měsíce pro zjištění velikosti daňové povinnosti a odvedení daně podstatné,
- dovoz vybraných výrobků s výjimkou tabákových výrobků; povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit je navázána na den vzniku celního dluhu,
- situace zakládající povinnost přiznat a odvést spotřební daň ad hoc; spotřební daň se v řadě případů odvádí ihned v souvislosti s nastalou situací, se kterou je spojen vznik povinnosti přiznat a odvést daň.

2.2.10.2. Daňové přiznání a splatnost daně²⁴

Daňové přiznání podává plátcе daně samostatně za každou spotřební daň celnímu úřadu. Při dovozu vybraných výrobků se za daňové přiznání považuje celní prohlášení, jímž je navrženo propuštění vybraných výrobků do příslušného celního režimu. Daňové přiznání se podává buď v tradiční papírové podobě, nebo v elektronické formě opatřené zaručeným elektronickým podpisem.

Pro účely stanovení lhůt pro podání daňového přiznání a splatnost daně dělíme plátce do dvou skupin:

Lhůty stanovené pro provozovatele daňového skladu, pro pěstitelskou pálenici, malého výrobce vína a výrobu tichého vína mimo daňový sklad

Plátcе podává daňové přiznání do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Daň je splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Výjimkou je spotřební daň z lihu, kde je lhůta 55 dnů po skončení zdaňovacího období.

Lhůty pro další výrobce, kteří nejsou provozovateli daňového skladu, pro oprávněné příjemce, daňové zástupce provozovatele daňového skladu z jiného členského státu a daňové zástupce pro zasilání

Uvedení plátci daně nemají zdaňovací období. Okamžik uvedení výrobků do volného daňového oběhu jako okamžik vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit je rozhodným okamžikem pro počítání lhůt pro podání běžného daňového přiznání a pro

²³ viz § 17 zákona o spotřebních daních

²⁴ viz § 18 zákona o spotřebních daních

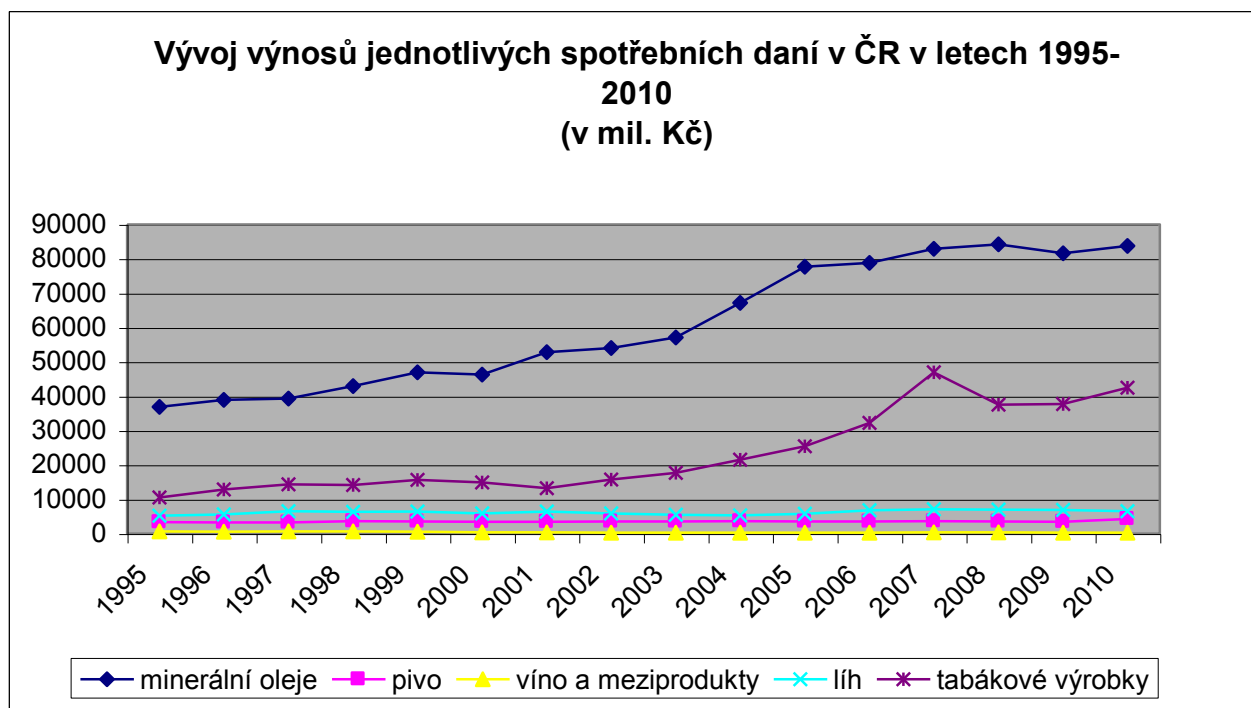
splatnost daně. Povinnost podat daňové přiznání a odvést daň je nutné splnit nejpozději první pracovní den po vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit.

2.2.10.3. Správa spotřebních daní

Správcem spotřebních daní jsou orgány celní správy. Celní správa je hierarchicky uspořádaná soustava státních orgánů, ve které každý článek plní svoje specifické úkoly. Plátcí spotřebních daní přijdou při plnění svých povinností a využívání svých práv do styku především s celním úřadem. Každý daňový subjekt má svého správce daně, přesněji řečeno, místně příslušný celní úřad.

2.2.11. Postavení a vývoj jednotlivých spotřebních daní v celkovém výnosu spotřebních daní

Obrázek 2.2. – Vývoj výnosů jednotlivých spotřebních daní v ČR v letech 1995-2010



Zdroj: www.mfcr.cz, www.celnisprava.cz, [dne 5.1.2012]

Vlastní úprava.

Pomocí spotřební daně z minerálních olejů byl po celé sledované období dosažen největší výnos. Výnos spotřební daně je dělen do státního rozpočtu České republiky a Státního fondu dopravní infrastruktury. Na výnos daně z minerálních olejů působí řada i

protichůdně působících faktorů²⁵. Kromě pohybu sazeb daně je to i rozsah spotřeby. Ta je ovlivněna mnoha faktory, z nichž zásadním je cena.

S velkým odstupem je umístěn na druhé pozici výnos spotřební daně z tabákových výrobků. Prvním faktorem, který působí na výnos z tabákových výrobků je sazba daně; ta u těchto výrobků při úpravách pouze rostla. Rozsah spotřeby výrobků je dalším faktorem ovlivňujícím výnos daně. Dalším faktorem ovlivňujícím výnos jsou očekávání prodejců a spotřebitelů při avizovaném zvýšení sazeb daně ústící do vytváření zásob.

Třetí místo z pohledu výnosu je obsazeno spotřební daní z lihu. Její absolutní výnos je meziročně pulsující, ovšem s celkovou tendencí k pozvolnému poklesu.

Na čtvrté pozici je umístěn, jen s nepatrným odstupem od předchozí daně, výnos spotřební daně z piva. K faktorům, které ovlivňují výnos daně, patří přiřazení řady výrobců piva do skupiny tzv. malých nezávislých pivovarů, jejichž produkce je zdaňována sníženými sazbami daně. Na posledním místě se nachází výnos spotřební daně z vína a meziproduktů.

2.2.12. Elektronický systém EMCS²⁶

Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani je v České republice v provozu od 1. 4. 2010. Zavedení EMCS umožňuje zjednodušení pohybu zboží uvnitř Společenství v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a přispívá k posílení aspektů vnitřního trhu v pohybu zboží podléhajícího spotřební dani.

Podstatou systému EMCS je nahrazení v současné době používaných „papírových“ průvodních dokladů elektronickými průvodní doklady (e-AD) a současně zabezpečení lepší kontroly a řízení přeprav zboží podléhajícího spotřebním daním v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně uvnitř Společenství.

Prostřednictvím systému EMCS je propojeno více než 80 tisíc daňových subjektů s 27 národními správci daně členských zemí v rámci celé Evropské unie.

²⁵ SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 300 s., ISBN 978-80-7357-443-7 (strana 37-40)

²⁶ <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx>, [dne 2.5.2012]

2.3. Harmonizační proces akcízů v Evropské unii

2.3.1. Směrnice o harmonizaci akcízů v EU

Právní základ pro harmonizační proces v oblasti akcízů vychází z čl. 99 smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, který opravňuje Radu přijímat rozhodnutí směřující ke sladění právních předpisů týkajících se i akcízů.

Daňová harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel. V rámci harmonizačního procesu lze identifikovat tři základní fáze:

- výběr daně, kterou je nutno harmonizovat,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace daňové sazby.

Harmonizace akcízů v Evropských společenstvích je založena na třech skupinách směrnic:

- směrnice č. 92/12/EEC, která bývá nazývána jako tzv. horizontální směrnice, která všeobecně upravuje výrobu, držení a přepravu produktů, které podléhají akcízům, směrnice zavádí pro výrobky, které se pohybují mezi jednotlivými členskými státy, režim tzv. podmíněného osvobození od daně²⁷,
- tzv. strukturální směrnice týkající se harmonizace struktury akcízů, rozdělují akcízy na akcízy z minerálních olejů, alkoholu a alkoholických nápojů, tabáku a tabákových výrobků,
- čtyři směrnice k aproximaci sazeb výše uvedených akcízů.

Horizontální směrnice č.92/12/EEC se tedy vztahuje na minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje a tabák. Podle této směrnice mohou být výše uvedené výrobky kromě DPH podrobeny ještě specifickým (nepřímým) daním. Směrnice dále umožňuje jednotlivým členským státům uvalovat nad rámec akcízů ještě i další nepřímé daně (např. z environmentálních důvodů). Aplikace těchto dalších nepřímých daní ovšem nesmí při přeshraničním obchodě způsobovat jakékoliv další formality. Kromě předmětu daně je směrnicí také definováno zdanitelné plnění, výroba, pohyb zboží a placení daně. Jedná se tedy o směrnici, která upravuje problematiku akcízů obecně, konkrétní druhy akcízů jsou upraveny samostatnými směrnicemi.

²⁷ viz § 19 zákona o spotřebních daních

Od roku 2008 je v platnosti nová směrnice č. 2008/118/EC o obecné úpravě spotřebních daní, která ruší a nahrazuje horizontální směrnicí č. 92/12/EEC. Členské státy měly za povinnost implementovat směrnici do 1. ledna 2010, s účinností od 1. ledna 2010. Ve směrnici je zpřesňována jednak základní definice pojmů, implementuje moderní postupy ke sledování výrobků podléhajících spotřební dani²⁸ a snižuje povinnosti ekonomických subjektů u přeshraniční spolupráce. Ve směrnici je i nadále zachováván princip, že spotřební daň ze zboží zakoupeného pro osobní spotřebu a přepraveného do jiného členského státu vzniká pouze ve státě, ve kterém spotřebitel daný výrobek zakoupil. Obdobně zůstává zachován i princip, že je-li zboží podléhající spotřební dani po propuštění ke spotřebě v některém členském státě skladováno pro obchodní účely v jiném členském státě, v tomto druhém členském státě vzniká daňová povinnost ke spotřební dani.

2.3.2. Energetické produkty a elektrická energie

Sjednocení základů pro vyměřování daně a úprava struktury daní v souvislosti s celním sazebníkem je obsažena ve směrnici č. 92/81/EEC z roku 1992. Tato směrnice definuje jednotlivé druhy minerálních olejů, na které se akcíz vztahuje. Směrnice uvádí, že předmětem akcízu je minerální olej, pokud slouží ke spotřebě, je prodáván nebo slouží jako palivo či jako pohonná hmota. Ve směrnici je dále uvedeno, že předmětem akcízu je i produkt, který není směrnici přímo vyjmenován jako minerální olej, ale je prodáván nebo užíván jako pohonná hmota či palivo²⁹. Pomocí směrnice č. 2003/96/EC je restrukturalizováno zdaňování energetických produktů a elektrické energie. Rozšiřuje zdaňování minerálních olejů i na uhlí, zemní plyn a elektrickou energii. V této směrnici jsou stanoveny minimální sazby daně z energetických produktů v závislosti na účelu jejich užití. Rozlišuje mezi energetickými produkty sloužícími jako pohonné hmoty, palivo či pro výrobu elektrické energie.

²⁸ jedná se o tzv. Elektronický systém vytvořený na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/EC

²⁹ značení plynových olejů a petroleje z daňových důvodů upravuje směrnice č. 95/60/EC

Tabulka č. 2.3. – Minimální sazby energetických produktů a elektrické energie

Minimální sazby daně z paliv – pohonných hmot			
subjekt daně	základ daně	min. sazba od 1/01/2004	min. sazba od 1/01/2010
benzin olovnatý	1 000 l	421,0 EUR	421,0 EUR
benzin bezolovnatý	1 000 l	359,0 EUR	359,0 EUR
nafta	1 000 l	302,0 EUR	330,0 EUR
petrolej	1 000 l	302,0 EUR	330,0 EUR
LPG	1 000 l	125,0 EUR	125,0 EUR
zemní plyn	1 gigajoule	2,6 EUR	2,6 EUR
Minimální sazby daně z paliv pro průmyslové nebo komerční účely			
subjekt daně	základ daně	min. sazba od 1/01/2004	
nafta	1 000 l	21,0 EUR	
petrolej	1 000 l	21,0 EUR	
LPG	1 000 l	41,0 EUR	
zemní plyn	1 gigajoule	0,3 EUR	
Minimální sazby daně z paliv pro topné účely a elektrické energie			
subjekt daně	základ daně	min. sazba od 1/01/2004 pro obchodní účely	min. sazba od 1/01/2004 pro neobchodní účely
nafta	1 000 l	21,00 EUR	21,00 EUR
těžký topný olej	1 000 l	15,00 EUR	15,00 EUR
petrolej	1 000 l	0,00 EUR	0,00 EUR
LPG	1 000 l	0,00 EUR	0,00 EUR
zemní plyn	1 gigajoule	0,15 EUR	0,30 EUR
uhlí a koks	1 gigajoule	0,15 EUR	0,30 EUR
elektrická energie	1 MWh	0,50 EUR	1,00 EUR

Zdroj: Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27.10.2003, kterou se mění struktura rámcových předpis Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny,

2.3.3. Alkohol a alkoholické nápoje

Tato oblast akcízů je od samého počátku poznamenána velkou neochotou k harmonizaci. Jedná se zejména o tradiční producenty vína (Francie, Španělsko, Itálie) a producenty whisky nebo likérů. Pro většinu z těchto zemí je velmi těžké měnit systémy selektivních daní, které jsou historicky zakořeněny a jejichž počátky se datují již do středověku. Proto je směrnice č. 92/83/EEC z roku 1992 postavena na historickém rozlišování produktů na:

- pivo,
- víno,
- meziprodukty,
- alkohol a alkoholické nápoje.

Akcíz z piva je upraven směrnicí č. 92/84/EEC. Předmětem daně je definováno pivo a dále směs piva a nealkoholického nápoje, s obsahem alkoholu vyšším než 0,5 %. Minimální sazba daně je směrnicí stanovena na 0,748 EUR/hl piva, a jako 1,87 EUR/hl/ stupeň alkoholu finálního produktu. Ve směrnici je dále umožněno členským státům uvalovat nižší sazbu akcízů, v závislosti na ročním výstavu pivovaru. Tyto snížené sazby nesmí klesnout pod 55 % národní sazby akcízů a mohou být aplikovány pouze v případě pivovarů, s ročním výstavem piva nižším jak 200 000 hl (tzn. malý nezávislý pivovar). Tyto snížené sazby daně ovšem musí být také aplikovány v případě dodání piva z malého nezávislého pivovaru z jiného členského státu.

Akcíz z vína je také upraven směrnicí č. 92/84/EEC. Směrnice rozlišuje vína na dva následující druhy:

- tichá vína - vína s obsahem alkoholu 1,2 % - 15 % a dále s obsahem alkoholu 15 % - 18 %,
- šumivá vína – víno s obsahem alkoholu 1,2 – 15 %.

Minimální sazby daně jsou u obou výše uvedených kategorií stanoveny na 0 EUR/hl. Nulové minimální sazby daně byly zavedeny s ohledem na tradiční producenty vína a jejich neochotu tuto tradiční produkci zdaňovat.

Akcíz z meziproduktů se vztahuje na produkty s obsahem alkoholu mezi 1,2 % - 22 %, které nelze zařadit do kategorie piva, vína či ostatních fermentovaných produktů. Minimální sazba je stanovena ve výši 45 EUR/hl. Opět je zde ponecháván prostor členským státům aplikovat sníženou sazbu daně na meziprodukty s obsahem alkoholu nižším jak 15%.

Akcíz z alkoholu a alkoholických nápojů se vztahuje na nápoje s obsahem alkoholu vyšším jak 22 % a dále na nápoje s obsahem vyšším jak 1,2 %. Také v tomto případě je ve směrnici dovoleno jednotlivým členským státům aplikovat sníženou sazbu daně v případě malých producentů s roční výrobou nepřesahující 10 hl čistého alkoholu za rok. Snížená sazba daně nesmí být nižší než 50 % standardní národní sazby. Je umožněno aplikovat sníženou sazbu daně na produkty s obsahem nepřesahujícím 10 % - jedná se o francouzský rum a řecké alkoholické nápoje s příchutí anýzu. Minimální sazba daně je stanovena na 550 EUR/hl čistého alkoholu. Ve směrnici je stanoveno, že státy, které aplikují sazbu daně v rozmezí 550 – 1 000 EUR, nesmějí tuto sazbu snížit (v souvislosti se zavedením minimální sazby daně. Státy, které aplikují sazbu daně vyšší jak 1 000 EUR, nesmějí tuto sazbu snížit pod hranici 1 000 EUR. Z daného ustanovení vyplývá, že původním záměrem Evropské komise bylo stanovit minimální sazbu daně 1000 EUR, nicméně opět díky historickým systémům selektivních daní v zemích jako Francie či Anglie nebylo možno dosáhnout této hranice přímo, proto se Evropská komise snaží cíle dosáhnout nepřímo ve formě zákazu snižování sazeb pod určitou hranici.

2.3.4. Tabák a tabákové výrobky

První směrnice, která byla v této oblasti přijata, má č. 72/464/EEC. Touto směrnicí bylo upraveno všeobecné ustanovení týkající se akcízu z tabáku a dále speciální ustanovení v oblasti struktury akcízu z cigaret. Směrnice č. 79/32/EEC rozdělovala tabákové výrobky na základní kategorie – cigarety, cigáry, cigarillos a tabák ke kouření.

Tabák ke kouření je rozlišován na:

- řezaný nebo jinak dělený tabák vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování,
- ostatní tabák ke kouření.

Cigarety byly směrnicí definovány jako:

- tabákové provazce, které se kouří jako takové, a nejsou doutníky ani cigarillos,
- tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací vloží do dutinek z cigaretového papíru.

Ve směrnici č. 92/79/EEC byly stanoveny minimální sazby daně - celková daň musí činit minimálně 57 % prodejní ceny a nesmí činit méně jak 60 EUR na 1 000 ks. Kromě toho je také stanoveno, že se specifická sazba daně musí pohybovat v rozmezí 5 - 55 % celkového

daňového zatížení³⁰. U ostatních druhů tabákových výrobků, jako jsou např. cigarillos nebo jemně řezaný tabák, stanovila směrnice č. 92/80/EEC z roku 1992 minimální sazby daně a zároveň připouštěla jak sazbu valorickou, tak specifickou.

Směrnicí č. 92/80/EC bylo stanoveno, že celková výše akcízu vyjádřená jako procento nebo jako částka na kilogram nebo na počet kusů musí být rovna nejméně sazbě nebo minimální výši stanovené pro:

- doutníky a doutníčky: 5 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 11 EUR z 1 000 kusů či z jednoho kilogramu,
- jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret: 36 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 32 EUR za kilogram,
- ostatní tabák ke kouření: 20 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 20 EUR za kilogram.

V roce 2002 byly obě výše uvedené směrnice novelizovány, a to směrnicí č. 2002/10/EC, jejímž úkolem bylo ještě více aproximovat sazby daně z tabákových výrobků, neboť rozbor změn cen a sazeb ukázal, že mezi členskými státy stále přetrvávají značné rozdíly, které by mohly narušit fungování vnitřního trhu.

V roce 2010 byla přijata směrnice č. 2010/12/EU, která se týkala další aproximace sazeb spotřební daně z tabákových výrobků. Tato směrnice stanovila, že s účinností od 1. ledna 2014 bude činit daň z cigaret nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny. Tato daň však nesmí být nižší než 90 EUR z 1 000 kusů cigaret.

³⁰ Celkové daňové zatížení je v tomto případě chápáno jako součet DPH a příslušné spotřební daně

Tabulka č. 2.4. - Sazby daně z jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret a ostatních tabákových výrobků

Minimální sazby jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret		
datum účinnosti	min. sazba v % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní)	min. sazba za kilogram [*]
1.1.2011	40	40 EUR
1.1.2013	43	47 EUR
1.1.2015	46	54 EUR
1.1.2018	48	60 EUR
1.1.2020	50	60 EUR
Minimální sazby u ostatních tabákových výrobků od 1.1.2011		
subjekt daně	min. sazba v % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní)	min. sazba v EUR
doutníky a doutníčky	5 %	12 EUR/1000 ks nebo kg
tabák ke kouření	20 %	22 EUR/kg

* platí buď sazba v % **nebo** sazba za kilogram

Zdroj: Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků, směrnice Rady 2010/12/EU ze dne 16. února 2010, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES + Vlastní úprava.

Směrnice č. 2010/12/EU byla kodifikována směrnicí 2011/64/EU, o sazbách spotřebních daní z tabákových výrobků, která se tak stala novým platným předpisem pro tuto skupinu akcí a která zrušila stávající směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS, 95/59/ES a 2010/12/EU.

2.3.5. Předpokládaný budoucí vývoj³¹

Prvotně stanoveným cílem Komise v oblasti harmonizace akcízů bylo sladění struktury a později i samotných daňových sazeb jednotlivých akcízů. Původní návrh Komise dokonce uvažoval o jednotném zdaňování na bázi obsahu alkoholu libovolného alkoholického nápoje (tedy včetně piva a vína). Členské země, které uvalují vysoké daně na pivo a velice nízké či žádné na víno však s tímto návrhem zásadně nesouhlasily. Podobně jako u daně z přidané hodnoty bylo posléze od sjednocování sazeb upuštěno a v současné době jsou jen určeny minimální sazby akcízů.

V případě tabákových výrobků Komise každé čtyři roky předkládá Radě zprávu a případně návrh týkající se změny sazeb, v případě alkoholických nápojů dokonce co dva roky.

V průběhu 90. let minulého století získalo velkou podporu zavádění ekologických daní jako součást ekologických daňových reforem v řadě zemí EU. Uvalení ekologických daní mělo být kompenzováno snížením daňového zatížení práce a tak mělo přispívat k podpoře státní politiky zaměstnanosti. Předmětem těchto daní jsou především CO₂, některé obaly, hnojiva a vypouštěné škodliviny. Podíl těchto daní na GDP je však nízký (okolo 2,5 %) a víceméně stagnuje.

Evropská komise předložila v roce 2010 ucelený návrh tzv. uhlíkové daně, která by se vybírala nejen za vypouštění CO₂ továrními komíny, ale i za jakékoliv použití ropy, plynu či uhlí pro vytápění nebo pro pohon motorů včetně automobilových i v továrnách.

Uhlíková daň by byla součástí revize směrnice č.2003/96/ES, která by obecně měla sladit danou normu s cíli EU na snižování emisí skleníkových plynů mimo rámec systému obchodování s emisními povolenkami, s cílem zvýšení podílu využívání energie z obnovitelných zdrojů. Nová norma by měla zvýšit minimální sazby zdanění energetických produktů a elektřiny. Současně by se měla i rozšířit škála energetických produktů, na něž by se měla revidovaná směrnice vztahovat.

Návrh revize směrnice 2003/96/ES je obsahem materiálu COM(2011)169 final ze dne 13. dubna 2011. Komise v něm s účinkem od roku 2013 navrhuje zavést výslovné rozlišování mezi zdaněním energie, které je konkrétně spojeno s emisemi CO₂, jež lze přičíst spotřebě

³¹ ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9. (strana 211-212)

dotčených produktů (zdanění v souvislosti s CO₂), a zdaněním energie na základě energetického obsahu produktů (všeobecné zdanění spotřeby energie).

Zdanění energetických produktů a elektřiny by tedy mělo mít od 1. ledna 2013 dvě složky: zdanění emisí CO₂ a zdanění spotřeby. První složka by měla činit paušálních 20 € za tunu CO₂, výše druhé by měla být závislá na typu paliva a podle typu paliva by se také mohla zvyšovat s účinností od 1. ledna 2015 a 1. ledna 2018, např. u benzínu má činit 9,6 EUR/GJ (v celém období), u nafty 8,2 EUR/GJ (od roku 2013), 8,8 EUR/GJ (od roku 2015) a 8,6 EUR/GJ (od roku 2018), u zemního plynu 1,5 EUR/GJ (od roku 2013), 5,5 EUR/GJ (od roku 2015) a 9,6 EUR/GJ (počínaje rokem 2018).

Obecně by tedy zdanění energetických produktů a elektřiny nemělo být diskriminační vůči různým energetickým zdrojům. Toho by mělo být dosaženo zdaněním energetického obsahu konkrétního paliva, ne zdaněním jeho objemu.

2.3.6. Studie Evropské komise³²

Podle článku 8 směrnice Rady 92/84/EHS o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů, se Evropská komise rozhodla předložit zprávu a případné návrhy týkající se minimálních sazeb spotřební daně, přičemž se bralo v úvahu:

- řádné fungování vnitřního trhu,
- hospodářská soutěž mezi různými kategoriemi alkoholických nápojů,
- reálná hodnota daňových sazeb,
- obecné cíle Smlouvy.

Dne 26. května 2004 zveřejnila Evropská komise svou zprávu o sazbách spotřebních daní z alkoholických nápojů. V této zprávě dospěla komise k závěru, že je nutná větší konvergence sazeb spotřebních daní v jednotlivých členských státech, s cílem snížit narušování hospodářské soutěže. Na základě této zprávy byl předán návrh Evropské komise na zvyšování minimálních sazeb daní v souladu s inflací. Návrh byl však v roce 2007 zamítnut.

Nová studie týkající se alkoholických nápojů byla zveřejněna roku 2010. Studie byla provedena externím dodavatelem London Economics pro Komisi Generálního ředitelství.

³²

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/studies_reports/index_en.htm, [dne 5.4.2012]

V této studii bylo analyzováno, zda současné sazby a struktury zdanění alkoholických nápojů dostatečně podporují vnitřní trh a byly zde navrženy změny, které by mohly být provedeny.

Studie definuje především tyto problémy:

- nejasný systém klasifikace - klasifikační postupy používané členskými státy pro přidělování nápojů na jednotlivé kategorie jsou velmi různorodé,
- nedostatečná harmonizace sazeb,
- zastaralé minimální sazby - sazby stanovené roku 1992 již nejsou aktuální; zatímco se ceny zvýšily o 44 %, sazby zůstaly konstantní,
- velké rozdíly sazeb mezi sousedními členskými státy.

Ze studie vyplývá, že pro větší snížení cenových rozdílů nestačí jen určit minimální sazby daní, ale i maximální hranice. Obě sazby by se chovaly jako podlaha a strop při stanovování povinností jednotlivých členských států.

3. DESKRIPTCE JEDNOTLIVÝCH SPOTŘEBNÍCH DANÍ

3.1. Daň z minerálních olejů

3.1.1. Plátcí daně³³

Plátcem daně z minerálních olejů jsou osoby, kterým vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, pokud použily nebo prodaly jakýkoliv výrobek pro pohon motorů s výjimkou olejů, které jsou předmětem daně ze zemního plynu. Dále pak osoby, které použily nebo prodaly aditiva do minerálních olejů, použily nebo prodaly olej s nižší sazbou daně pro účely, ke kterým se váže jiná (vyšší) sazba daně nebo prodaly či bezúplatně předaly, popř. použily odpadní oleje, které nebyly zdaněny, pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla.

3.1.2. Předmět daně³⁴

Minerální oleje jsou zřejmě nejkomplikovanějším předmětem spotřebních daní. Jsou to:

- motorové benzíny, ostatní benzín (technický, lékařský, lakový aj.), motorová nafta (oficiální název je těžký plynový olej), lehký topný olej, petrolej, kerosin, těžký topný olej, odpadní oleje a zkapalněné ropné plyny (LPG, propan-butan),
- směsi minerálních olejů, směsná nafta s nejméně 31 % podílem MEŘO nebo EEŘO (Metylester nebo etylester řepkového oleje), směsi benzínů s biosložkou, směsi minerálních olejů s biosložkou (lích), směsná nafta s maximálně 5 % podílem MEŘO nebo EEŘO,
- oleje (sójové, podzemnicové, řepkové, olivové, kokosové aj.), MEŘO, mazací oleje, benzen, toluen, naftalen, přírodní asfalt aj.,
- všechny v zákoně neuvedené výrobky – jakýkoli výrobek, který by byl použit jako pohonná hmota,
- rašelina, vazelína parafin,
- výrobky jako přísada do minerálních olejů určených pro pohon motorů (aditiva).

³³ viz § 44 zákona o spotřebních daních

³⁴ SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 300 s., ISBN 978-80-7357-443-7 (strana 43-46)

Všechny oleje v první a druhé odrážce jsou vždy předmětem spotřební daně. Pokud jsou využívány za účelem pohonu motorů nebo výroby tepla, podléhají při uvedení do volného daňového oběhu zdanění. V případě jiného použití jsou od daně osvobozeny, podmínkou však zpravidla je, aby uživatel těchto výrobků byl držitelem tzv. zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně.

Oleje v třetí odrážce jsou předmětem daně pouze v případě, jsou-li určeny pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Zbývající oleje jsou předmětem daně vždy. V případě, že jsou užity pro pohon motorů nebo výrobu tepla, vzniká u nich při uvedení do volného daňového oběhu povinnost přiznat a zaplatit daň. Při jiném použití tato povinnost nevznikne.

3.1.3. Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň³⁵

Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká dnem:

- prodeje nebo bezúplatného předání nebo použití nezdaněných odpadních olejů ke konečné spotřebě pro pohon motorů nebo výrobu tepla,
- prodeje minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 1 a 2, pokud jsou zdaněny nižší sazbou spotřební daně, než která odpovídá účelu jejich prodeje,
- prodeje výrobků jako přísady do minerálních olejů (aditiva), pokud jsou zdaněny nižší sazbou spotřební daně, než která odpovídá minerálnímu oleji, do kterého budou přimíchány,
- prodeje vybraných minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 3 a minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 6 pro pohon motorů nebo výrobu tepla,
- prodeje minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 5 pro pohon motorů.

3.1.4. Základ daně³⁶

Základem daně je množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 °C. To neplatí pro skupinu těžkých topných olejů a pro zkapalněné ropné plyny, u nichž je základem daně množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti. Pro výpočet daně je rozhodující množství minerálních olejů v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

³⁵ Viz § 46 zákona o spotřebních daních

³⁶ Viz § 47 zákona o spotřebních daních

3.1.5. Sazby daně

Tabulka č. 3.1. – Sazby daně z minerálních olejů

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2710	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	12 840 Kč/1000 l
	motorové a technické benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1000 l
	střední oleje a těžké plynové oleje podle § 45 odst. 1 písm. b)	10 950 Kč/1000 l
	těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c)	472 Kč/t
	odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d)	660 Kč/1000 l
2711	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3 933 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f)	0 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. g)	1 290 Kč/t

Zdroj: § 48 zákona o spotřebních daních

3.1.6. Osvobození od daně³⁷

Dále jsou od spotřební daně osvobozena paliva a maziva v případě použití pro vyjmenované účely:

- paliva a maziva používaná jako pohonná hmota pro vnitrostátní a mezinárodní obchodní leteckou přepravu a pro letecké práce,
- střední a těžké plynové oleje (motorová nafta) používané jako pohonná hmota pro mezinárodní vodní přepravu,
- technické benziny pro další zpracování na výrobky, které nejsou vybranými výrobky. Při uplatnění nároku musí nabyvatel předložit koncesní listinu.

³⁷ Viz § 49 zákona o spotřebních daních

3.1.7. Vrácení daně³⁸

Nárok na vrácení daně vzniká provozovateli daňového skladu dnem:

- kdy přijme k přepracování nebo úpravě zdaněné minerální oleje znečištěné nebo nezáměrně smíšené,
- přijetí zdaněných minerálních olejů, které vstupují jako materiál do vyráběných nebo zpracovávaných minerálních olejů,
- přijetí zdaněných minerálních olejů určených pro technologické účely přímo související s výrobou,
- kdy přijme zdaněné minerální oleje, které uvedl do volného daňového oběhu a u nichž ještě nedošlo k jejich prodeji, a to nejpozději druhý pracovní den po dni jejich uvedení do volného daňového oběhu.

Uvedené minerální oleje jsou těmito dny opětovně uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně. Nárok na vrácení daně může plátce uplatnit v daňovém přiznání. Nárok na vrácení daně může plátce uplatnit pouze do výše skutečně zaplacené daně.

Nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně topné oleje pro výrobu tepla. Nárok na vrácení daně nevzniká ze všech olejů, ale jenom z některých např. čistá motorová nafta, lehký topný olej a ostatní benzíny. Osoby, kterým vzniká nárok na vrácení daně, mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat.

U topných olejů se nevrací celá spotřební daň, která byla obsažena v pořizovací ceně oleje, ale pouze její část. Daň se vrací ve výši spotřební daně obsažené v ceně snížené o 660 Kč/1000 litrů oleje. Nárok na vrácení se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupující nebo interním dokladem.

Nárok na vrácení také vzniká právnickým a fyzickým osobám, které spotřebovaly tzv. ostatní benzíny v rámci podnikání pro jiné účely, než je pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí minerálních olejů. Ostatní benzíny mohou být využity pouze pro podnikatelské účely a vrací se celá částka spotřební daně, která se váže k jejich spotřebě.

³⁸ viz § 54 zákona o spotřebních daních

Další nárok na vrácení vzniká dnem spotřeby vybraných olejů právnickým a fyzickým osobám provozujícím zemědělskou prvovýrobu. Zemědělskou prvovýrobou je rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví, pěstování zeleniny, hub, okrasných květin, dřevin, léčivých a aromatických rostlin na pozemcích vlastních nebo pronajatých. Zemědělcům se nevrací celá spotřební daň, ale pouze její část. Platí že:

- u víceprocentní směsné nafty (biosložka v naftě činí nejméně 31% hmotnostních) se vrací 85% spotřební daně zahrnuté v pořizovací ceně,
- u nízkoprocentní směsné nafty a čisté motorové nafty bez biosložky se vrací 60% spotřební daně zahrnuté v pořizovací ceně.

3.1.8. Značkování a barvení minerálních olejů³⁹

Podstatou barvení a značkování minerálních olejů je jednoduchým způsobem vydělit skupinu minerálních olejů, u kterých lze uplatnit daňové zvýhodnění, ať již přímo formou osvobození od daně, nebo nepřímo formou vrácení daně.

Podle směrnice 95/60/ES podléhají daňovému značení petrolej a těžké plynové oleje, které jsou uvedeny do volného daňového oběhu a jsou daňově zvýhodněny, buď formou osvobození od daně, nebo uplatněním nižší sazby daně než je sazba základní.

Existují dva způsoby, jak zajistit rovnoměrné přimíchávání značkovací látky a barviva do minerálních olejů, které jsou předmětem barvení a značkování.

Značkováním a barvením se označují střední i těžké plynové oleje určené k použití pro výrobu tepla. Dále této povinnosti podléhá těžký plynový olej pod obchodním označením motorová nafta, která je používána jako pohonná hmota pro plavby.

Aby bylo zajištěno řádné fungování trhu a zamezeno daňovým únikům, zavedla směrnice 95/60/ES společný systém daňového značení určitých plynových a petroleje, které jsou propuštěny pro domácí spotřebu s osvobozením od spotřební daně nebo které podléhají snížené sazbě spotřební daně. V prováděcím nařízení komise 2011/544/EU ze dne 16. září 2011 byla pro daňové značení určena společná značkovací látka Solvent Yellow 124.

³⁹ KOTENOVÁ, Bohumila a kol. Zákon o spotřebních daních – komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 486 s. ISBN 97880-7357-549-6. (strana 383 – 389)

3.2. Daň z lihu

3.2.1. Dělení lihu

Lihem se rozumí etylalkohol získaný:

- destilací nebo jiným oddělením ze zkvašených cukerných roztoků pocházejících ze škrobnatých nebo cukerných surovin nebo z jiných surovin obsahujících líh kvasný,
- destilací nebo jiným oddělením ze zkvašených roztoků pocházejících z celulózy,
- synteticky.

Z daňového pohledu je významná denaturace. Denaturace je proces, při kterém se líh znehodnocuje k pitným účelům. Denaturace probíhá buď jako obecná, nebo zvláštní. K obecné denaturaci dochází pomocí denaturační směsi. Záměrem vícesložkovosti směsi je, aby se zpětnou destilací neuvolnily z lihu všechny látky obsažené v denaturační směsi a líh nemohl být používán k pitným účelům. Obecně denaturovaný líh je totiž od daně osvobozen bez ohledu na to, pro jaké účely je používán.

Při zvláštní denaturaci jsou do lihu přidávány denaturační prostředky. Tyto prostředky se přidávají do lihu určeného např. pro výrobu kosmetických přípravků, k výrobě brzdových kapalin, k výrobě kvasného octa nebo lihu určeného jako biosložka do motorového benzínu.

3.2.2. Plátcí daně⁴⁰

Zákon uvádí jako další plátce daně z lihu osoby, které nakoupily nebo dovezly líh a lihové výrobky osvobozené od daně nebo osoby, které skladují líh v tzv. větším množství nebo ho uvádějí do volného daňového oběhu a osoby, které překročily normy ztrát lihu.

3.2.3. Předmět daně⁴¹

Předmětem daně je líh (etanol)⁴² včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2% objemových etanolu. Výrobkem je jakýkoliv výrobek s výjimkou vína a piva, tyto výrobky jsou předmětem jiných spotřebních daní. Ovšem pokud je ve vínu a pivu koncentrace lihu větší než 22% objemových etanolu, jsou také předmětem spotřební daně z lihu.

⁴⁰ viz § 66 zákona o spotřebních daních

⁴¹ viz § 67 zákona o spotřebních daních

⁴² § 2 odst. 1 písm a) zákona č. 61/1997

3.2.4. Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň⁴³

Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká dnem:

- zjištění neoprávněné regenerace lihu – regenerace je proces, při němž se z lihovitých odpadů znovu získává líh. Neoprávněná regenerace pak zpravidla sleduje za cíl využít líh následně ke konzumním účelům,
- kdy bylo zjištěno překročení norem ztrát při výrobě a oběhu lihu,
- nabytí nebo prodeje nebo zjištění lihu, který byl vyroben bez povolení – výroba lihu bez povolení je v současnosti považována za trestný čin v případě, že osoba úmyslně zkrátila daň minimálně ve výši 50 000 Kč,
- který minimálně předchází dni, ve kterém byla podána – v souvislosti s ukončením podnikání – žádost o výmaz z obchodního rejstříku nebo žádost o zrušení živnostenského oprávnění.

3.2.5. Základ daně⁴⁴

Základem daně je množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C.

3.2.6. Sazby daně

Tabulka č. 3.2. – Sazby daně z lihu

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2207	líh obsažený ve výrobcích vedených pod kódem nomenklatury 2207	28 500 Kč/hl etanolu
2208	Líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou ovocných destilátů z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu	28 500 Kč/hl etanolu
	líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu	14 300 Kč/hl etanolu
ostatní	Líh obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury	28 500 Kč/ hl etanolu

Zdroj: § 70 zákona o spotřebních daních

⁴³ viz § 68 zákona o spotřebních daních

⁴⁴ viz § 69 zákona o spotřebních daních

Sazba daně z lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období se použije pouze v případě, že pěstitel splňuje podmínky stanovené zákonem o lihu a zároveň jsou dodrženy ostatní podmínky provozování pěstitelského pálení podle zákona o lihu.

Tímto mnohdy dochází k daňovým únikům. Pěstitelé totiž běžně obejdou více pálenic a v každé podepíší čestné prohlášení, že si zatím alkohol nikde vyrobit nenechali. Provozovatel pálenice si toto nemá jak ověřit. Dříve byl za nadlimitní produkci odpovědný provozovatel pěstitelské pálenice. Když se poté při kontrole celním orgánem zjistilo, že si pěstitel nechal vypálit více ethanolu, následky nesl provozovatel pálenice, ve které byl limit překročen. Nyní za porušení zákonného limitu odpovídá pouze pěstitel, změnou postupu je ale značně ztížena kontrola výroby lihu pěstitelskými pálenicemi a tato skutečnost nahrává daňovým únikům, kdy je líc z pěstitelských pálenic distribuován do prodeje např. v restauracích.

3.2.7. Osvobození od daně⁴⁵

Od daně z lihu je osvobozen:

- líc určený k úpravě, tzn. k zušlechtění (rafinace, rektifikace, dehydratace, regenerace) nebo k denaturaci,
- líc určený k použití jako materiál vstupující v rámci podnikatelské činnosti do výrobků při výrobě potravin, potravních doplňků a látek pro výrobu potravin. Líc obsažený v těchto výrobcích je rovněž osvobozen, avšak pouze v případech, pokud obsah lihu v nich nepřesahuje 8,5 l etanolu ve 100 kg výrobků ostatních, pokud by obsah přesáhl stanovené limity, podléhá líc v nich obsažený dani,
- líc pro výrobu a přípravu léčiv a líc obsažený v léčivech,
- líc vyskladněný od výrobce pro zvláštní denaturaci prováděnou v souladu se zákonem o lihu u odběratele,
- líc zvláštně denaturovaný syntetický a zvláštně denaturovaný kvasný k použití pro účel stanovený zákonem o lihu, resp. Prováděcími předpisy k němu (líc denaturovaný jiným než stanoveným denaturačním prostředkem, s menším množstvím denaturačního prostředku nebo použitý pro jiný než stanovený účel se považuje za líc nedenaturovaný),

⁴⁵ BONĚK, Václav a kol. Lexikon – Daňové pojmy. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.

- líh obecně denaturovaný, přiboudlina a líh ve výrobcích, pokud jsou tyto výrobky vyrobeny z lihu denaturovaného,
- technicky zdůvodněné skutečné ztráty lihu, nejvýše však do výše norem ztrát lihu stanovených zákonem o lihu.

Nárok na osvobození lihu od spotřební daně (kromě případů v posledních dvou odrážkách) musí nabyvatel uplatnit u plátce (v případě dovozu u celního orgánu) písemně předem. Současně musí předložit povolení Ministerstva financí k nákupu, odběru nebo dovozu lihu. Neučiní-li tak, nárok na osvobození zaniká. Žádost o povolení se podává prostřednictvím příslušného finančního úřadu a musí obsahovat předepsané náležitosti. Povolení Ministerstva financí obsahuje ochranné prvky proti padělané.

3.2.8. Vracení daně

V odůvodněných případech může celní úřad povolit v daňovém skladu zpracování lihu již uvedeného do volného daňového oběhu. Provozovateli daňového skladu vzniká dnem opětovného uvedení do režimu podmíněného osvobození od daně nárok na vrácení daně.

3.2.9. Kontrolní pásky

Povinnosti značení kontrolními páskami podléhá líh a výrobky s obsahem lihu 15 % a více obj., které jsou uváděny do oběhu ve spotřebitelském balení s obsahem 0,2 litru a větším. Značení podléhají výrobky určené pro prodej v tuzemsku, které zde byly vyrobeny nebo dovezeny ze třetích zemí nebo byly dodány z jiného členského státu EU.

Výrobky se značí kontrolními páskami jednak v tuzemských daňových skladech nebo na dalších místech schválených správcem daně, jednak také ve třetích zemích (při dovozu) nebo v jiném členském státě (při jejich dopravě ze státu EU).

3.3. Daň z piva

3.3.1. Plátcí daně⁴⁶

Plátcem daně z piva není fyzická osoba, pokud vyrábí pivo v zařízení pro domácí výrobu piva a splňuje následující podmínky:

- v rámci oznamovací povinnosti sdělila svému místně příslušnému celnímu úřadu den zahájení výroby, místo výroby a předpokládaný objem roční výroby,

⁴⁶ Viz § 80 zákona o spotřebních daních

- pivo vyrábí sama nebo společně s osobami tvořícími s ní domácnost,
- pivo vyrábí pro vlastní spotřebu, spotřebu členů své domácnosti, osob blízkých nebo svých hostů,
- vyrobené množství piva nepřesáhne 200 litrů za kalendářní rok
- pivo nebude prodávat.

V případě porušení i jen jedné z pěti uvedených podmínek je výrobce povinen zaregistrovat se za plátce daně do 15 dnů od porušení první libovolné podmínky. Jako registrovaný plátce daně potom patří do skupiny těch plátců, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

3.3.2. Předmět daně⁴⁷

Předmětem daně z piva je pivo s obsahem alkoholu větším než 0,5 % objemových alkoholu nebo směsi piva s nealkoholickými nápoji obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu.

Koncentrace piva se vyjadřuje v procentech extraktu původní mladiny před zakvašením a je považována za koncentraci vyjádřenou ve stupních Plato.

3.3.3. Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň⁴⁸

Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká dnem, kterým fyzická osoba porušila podmínky při domácí výrobě piva pro vlastní spotřebu, spotřebu členů domácnosti, osob blízkých nebo svých hostů.

3.3.4. Základ daně⁴⁹

Základem daně je množství piva vyjádřené v hektolitrech.

⁴⁷ viz § 81 zákona o spotřebních daních

⁴⁸ viz § 83 zákona o spotřebních daních

⁴⁹ viz § 84 zákona o spotřebních daních

3.3.5. Sazby a výpočet daně z piva

Tabulka č. 3.3. - Sazby daně z piva

Kód nomenklatury	Sazba daně v Kč/hl za každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny					
	Základní sazba	Snížené sazby pro malé nezávislé pivovary				
		Velikostní skupina podle výroby v hl ročně				
		do 10 000 včetně	nad 10 000 do 50 000 včetně	nad 50 000 do 100 000 včetně	nad 100 000 do 150 000 včetně	nad 150 000 do 200 000 včetně
2203, 2206	32,00 Kč	16,00 Kč	19,20 Kč	22,40 Kč	25,60 Kč	28,80 Kč

Zdroj: § 85 zákona o spotřebních daních

Výše daně u piva konkrétní koncentrace, které bylo uvedeno do volného daňového oběhu, se vypočítá jako součin množství tohoto piva v hektolitrech, příslušné výše procenta koncentrace piva a základní nebo snížené sazby. Koncentrace piva vyjádřená v hmotnostních procentech extraktu původní mladiny je pro účely tohoto zákona považována za koncentraci vyjádřenou ve stupních Plato.

3.3.6. Osvobození od daně⁵⁰

Od daně z piva je osvobozeno pivo:

- pro výrobu octa s kódem nomenklatury 2209,
- pro výrobu a přípravu léčiv,
- pro výrobu přísad při výrobě potravin a nápojů, kde obsah alkoholu nepřesahuje 1,2% objemových,
- pro výrobu potravinářských výrobků v případě, že obsah alkoholu v nich nepřekročí 8,5 litru alkoholu ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů alkoholu ve 100 kg výrobku u ostatních výrobků,
- vyrobené fyzickou osobou v zařízení pro domácí výrobu piva, a to výhradně pro spotřebu vlastní, osob s ní tvořících domácnost, osob blízkých nebo jejích hostů; množství nesmí přesáhnout 200 l za kalendářní rok a nesmí dojít k prodeji vyrobeného piva,

⁵⁰ <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/spotrebni-dane/pivo/>, [dne 25.03.2012]

- určené k použití jako vzorky pro povinné rozbor, nezbytné výrobní zkoušky nebo jako vzorky odebrané celním úřadem,
- ve výši technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát.

3.4. Daň z vína a meziproduktů

3.4.1. Dělení vín

Vína se pro účely spotřební daně dělí do tří kategorií:

- vína šumivá – jsou to všechny výrobky, které jsou plněny do lahví s hřibovitou zátkou pro šumivé víno, která je upevněná zvláštním úchytným zařízením, nebo které při uzavřeném obsahu při 20 °C mají tlak 3 bary a více,
- tichá vína – jsou to především vína réвовá, zákon je dělí na čtyři skupiny podle obsahu alkoholu, přičemž maximální objem alkoholu musí činit 18 % objemových alkoholu; kromě réвовých vín zde lze zařadit také ovocná vína,
- meziprodukty – jsou to vína, která nejsou vínem šumivým ani tichým, stávají se surovinou pro výrobu dalšího alkoholického nápoje.

3.4.2. Plátce daně⁵¹

Plátcem není fyzická osoba, která na daňovém území České republiky vyrábí výhradně tiché víno, za podmínky, že celkové množství vyrobeného tichého vína za kalendářní rok nepřesáhne 2 000 litrů. Tiché víno vyrobené fyzickou osobou na daňovém území České republiky zároveň nemůže být dopravováno do jiného členského státu pro účely podnikání a nemůže být uvedeno do režimu podmíněného osvobození od daně. Pokud fyzická osoba poruší tyto podmínky, je povinna se zaregistrovat jako plátce nejpozději do 15 kalendářních dnů ode dne porušení těchto podmínek.

3.4.3. Předmět daně⁵²

Předmětem daně z vína jsou vína a fermentované nápoje a meziprodukty, které obsahují více než 1,2 % objemových alkoholu, ale nejvýše 22% objemových alkoholu.

⁵¹ viz § 92 zákona o spotřebních daních

3.4.4. Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň⁵³

Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká dnem, kterým fyzická osoba porušila podmínky stanovené při výrobě tichého vína. Vzhledem k tomu, že u tichého vína je nulová sazba spotřební daně, nedojde ve skutečnosti k zaplacení a odvedení daně.

3.4.5. Základ daně⁵⁴

Základem daně je množství vína a meziproductů vyjádřené v hektolitrech.

3.4.6. Sazby daně

Tabulka č. 3.4. – Sazby daně z vína a meziproductů

Text	Sazba daně
Šumivá vína podle § 93 odst. 2	2 340 Kč/ hl
Tichá vína podle § 93 odst. 3	0 Kč/ hl
Meziproducty podle § 93 odst. 4	2 340 Kč/ hl

Zdroj: § 96 zákona o spotřebních daních

3.4.7. Osvobození od daně⁵⁵

Od daně jsou osvobozeny vína a meziproducty:

- pro výrobu octa uvedeného pod kódem nomenklatury 2209,
- pro výrobu a přípravu léčiv,
- pro výrobu přísad při výrobě potravin a nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2% objemových,
- pro výrobu potravinářských výrobků, pokud obsah alkoholu v nich nepřekročí 8,5 litru alkoholu ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů alkoholu ve 100 kg výrobku u ostatních výrobků,
- ve výši technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát,
- určené k použití jako vzorky pro povinné rozbor, nezbytné výrobní zkoušky, nebo jako vzorky odebrané celním úřadem.

⁵² Viz § 93 zákona o spotřebních daních

⁵³ Viz § 94 zákona o spotřebních daních

⁵⁴ viz § 95 zákona o spotřebních daních

3.5. Daň z tabákových výrobků

3.5.1. Plátce daně⁵⁶

Plátcem daně je také právnická nebo fyzická osoba, která poruší zákaz prodeje cigaret konečnému spotřebiteli za cenu vyšší, než je cena pro konečného spotřebitele uvedená na tabákové nálepce.

Prodejce nesmí prodávat cigarety konečnému spotřebiteli za cenu nižší ani vyšší, než je cena pro konečného spotřebitele uvedená na tabákové nálepce (v nezbytně nutných případech a se souhlasem celního úřadu je snížení ceny povoleno). Také nesmí poskytnout žádnou slevu z ceny pro konečného spotřebitele včetně slevy poskytované na základě odbytu.

Tabákové výrobky nesmí být výhrou v loterii nebo v podobné sázkové hře.

3.5.2. Předmět daně⁵⁷

Předmětem daně jsou tabákové výrobky, což jsou cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Cigaretami jsou tabákové provazce, které se kouří v nezměněném stavu nebo které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací vloží do dutinek z cigaretového papíru nebo se zabalí do cigaretového papíru. Doutníky a cigarillos tabákové smotky, které se kouří v nezměněném stavu a s ohledem na jejich vlastnosti a očekávání běžného spotřebitele jsou v nezměněném stavu určeny výhradně ke kouření a obsahují krycí list ze surového tabáku nebo trhanou tabákovou náplň. Tabákem ke kouření je tabák řezaný, popřípadě jinak dělený, kroucený nebo lisovaný do desek nebo tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli. Tabákový odpad jsou zbytky z tabákových listů a zbytky vzniklé při zpracování a výrobě tabákových výrobků.

Z předmětu daně je vyjmut šňupavý a žvýkací tabák.

3.5.3. Vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň⁵⁸

Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká dnem prodeje cigaret konečnému spotřebiteli za vyšší cenu, než je cena uvedená na tabákové nálepce. Vzhledem k tomu, že cena je součástí

⁵⁵ [http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/spotrebni-dane/vino-a-meziprodukty/\[dne 25.03.2012\]](http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/spotrebni-dane/vino-a-meziprodukty/[dne 25.03.2012])

⁵⁶ Viz § 100c zákona o spotřebních daních

⁵⁷ viz § 101 zákona o spotřebních daních

⁵⁸ viz § 101a zákona o spotřebních daních

kombinovaného základu daně pouze u cigaret, vztahuje se logicky toto opatření výlučně na cigarety.

3.5.4. Základ daně⁵⁹

Základem daně pro procentní část daně u cigaret je cena pro konečného spotřebitele. Pro pevnou část základu daně u cigaret je množství vyjádřené v kusech. U doutníků a cigarillos je základem daně množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech.

3.5.5. Sazby a výpočet daně z tabákových výrobků

Tabulka č. 3.5. – Sazby daně z tabákových výrobků

Text	Sazba daně		
	Procentní část	Pevná část	Minimální
cigarety	28 %	1,12 Kč/kus	celkem nejméně 2,10 Kč/kus
doutníky, cigarillos		1,25 Kč/kus	
tabák ke kouření		1 400,00 Kč/kg	

Zdroj: § 104 zákona o spotřebních daních

Výše daně u doutníků, cigarillos a tabáku ke kouření se vypočítá jako součin základu daně a pevné sazby daně, přičemž pro výpočet daně z tabáku ke kouření je rozhodující hmotnost tabáku ke kouření v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

Výše daně u cigaret při použití pevné části a procentní části sazby daně se vypočítá jakou součet následujících položek:

- součin procentní části sazby daně a ceny pro konečného spotřebitele těchto cigaret dělený stem,
- součin pevné části sazby daně a počtu kusů.

Výše daně u cigaret při použití minimální sazby daně se vypočítá jako součin minimální sazby daně a počtu kusů. Je-li výše daně u cigaret vypočtená při použití pevné a procentní části sazby daně nižší než výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně, použije se výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně.

⁵⁹ viz § 102 zákona o spotřebních daních

3.5.6. Osvobození od daně⁶⁰

Od daně jsou osvobozeny :

- tabákové výrobky určené k použití pro zkoušky týkající se kvality výrobku a zkoušky související se zabezpečením kvality měření, nebo nezbytné výrobní zkoušky za podmínky, že tyto tabákové výrobky budou v průběhu zkoušek prokazatelně spotřebovány, zničeny nebo znehodnoceny, a to v technologicky odůvodněném množství,
- odebrané jako vzorky celním úřadem,
- znehodnocené podle pokynů a za přítomnosti úředních osob celního úřadu, nebo zničené za jejich přítomnosti zničené (to se týká pouze tabákových výrobků určených pro vývoz nebo pro dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu, které současně nejsou způsobilé pro uvedení do volného daňového oběhu na území jiného členského státu nebo třetí země).

3.5.7. Vracení daně⁶¹

Vratky spotřební daně u tabákových výrobků jsou úzce spojeny s nakládáním s tabákovými nálepkami. Nárok na vrácení spotřební daně vzniká za tabákové nálepky nepoužité a vrácené při změně sazby daně, vrácené při ukončení činnosti nebo nalepené na jednotkovém balení tabákového výrobku a zničené za úředního dozoru. V těchto situacích se vrací částka reprezentující hodnotu tabákových nálepek.

Odběratel může vrátit také poškozené nebo znečištěné tabákové nálepky, jejichž nepoškozená část činí alespoň 60% celkové plochy tabákové nálepky. Za takovéto nálepky celní úřad vrátí hodnotu tabákových nálepek, pokud již byla uhrazena. Za ztracené nebo poškozené nálepky z více než 40% se náhrada neposkytuje.

3.5.8. Tabákové nálepky

Tabákové výrobky určené ke spotřebě na území České republiky musí být značeny tabákovou nálepkou, pokud byly:

- v tuzemsku vyrobeny,
- do tuzemska dovezeny ze třetích zemí pro účely podnikání,
- do tuzemska dopraveny z jiného členského státu EU pro účely podnikání.

⁶⁰ <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/spotrebni-dane/tabak-a-tabakove-vyrobyky/>
[dne 25.03.2012]

⁶¹ viz § 122 zákona o spotřebních daních

Tuzemskou tabákovou nálepkou nesmějí být značeny výrobky určené na vývoz do třetí země nebo dopravované do jiného členského státu EU v režimu podmíněného osvobození od daně.

Značení tabákových výrobků nálepkou probíhá buď v tuzemském daňovém skladu, nebo mimo území České republiky. Výrobky značí výrobce, oprávněný příjemce nebo dovozce tabákových výrobků nebo dodavatel se sídlem mimo území ČR.

4. PRAKTICKÁ APLIKACE SPOTŘEBNÍCH DANÍ

4.1. Malý nezávislý pivovar

4.1.1. Pojem malý nezávislý pivovar

Malým nezávislým pivovarem je pivovar, jehož roční výstav piva, včetně piva vyrobeného v licenci, není větší než 200 000 hl, a který není právně ani hospodářsky závislý na jiném pivovaru a jeho nadzemní ani podzemní provozní a skladovací prostory nejsou technologicky nebo jinak propojeny s prostorami jiného pivovaru.

Pivovar je právně nebo hospodářsky závislý, pokud:

- vlastní více než 50 % podílu na čistém obchodním majetku nebo disponuje více než 50 % hlasovacích práv jiného pivovaru,
- chybí v pivovaru jeden z následujících výrobních provozních souborů:
 - varna,
 - spilka, ležácký sklep, cylindrokonické tanky,
- byla uzavřena jakákoliv dohoda, z níž lze dovodit přímou nebo nepřímou hospodářskou nebo právní závislost na jiném pivovaru.

Za roční výstav piva se považuje veškeré vyrobené pivo v daném roce vyskladněné.

Vyskladněním se rozumí:

- fyzické vydání vybraných výrobků plátcem daně z prostor, kde jsou vyráběny nebo skladovány, pro splnění smluvního závazku, s výjimkou smlouvy o uložení věci a smlouvy o úschově, smlouvy o skladování, smlouvy zasilatelské a smlouvy o přepravě věci nebo smlouvy o přepravě nákladu,
- použití vybraných výrobků pro výrobu výrobků, které nejsou předmětem daně,
- použití vybraných výrobků pro vlastní potřebu plátce daně, příslušníků jeho domácnosti a osob jemu blízkých, jeho zaměstnanců, členů a společníků a příslušníků jejich domácností a osob jim blízkých,
- použití vybraných výrobků pro účely reklamy,
- použití vybraných výrobků pro účely, které přímo nesouvisejí s podnikatelskou činností.

Malý nezávislý pivovar může vyrábět pivo v licenci za podmínky, že:

- společná roční výroba pivovarů nepřevyšší 200 000 hl,
- výroba piva v licenci nepřekročí 49% jeho roční výroby,
- pivo vyráběné v licenci je zdaněno vždy základní sazbou daně.

Spolupracují-li dva nebo více malých nezávislých pivovarů a jejich společná roční výroba nepřevyšší 200 000 hl, považují se tyto pivovary za jeden malý nezávislý pivovar.

V prvním roce zahájení výroby malým nezávislým pivovarem se vypočte roční výroba jako dvanáctinásobek podílu předpokládané výroby od zahájení činnosti do konce roku a počtu měsíců výroby v kalendářním roce včetně měsíce, v němž zahájí výrobu. Výpočtem roční výroby se malý nezávislý pivovar zařadí do velikostní skupiny a toto zařazení oznámí do konce měsíce, v němž započal malý nezávislý pivovar výrobu, celnímu úřadu. Změna zařazení do velikostní skupiny se oznamuje celnímu úřadu do 31. ledna běžného roku. Změna roční výroby mající důsledek zařazení do nižší velikostní skupiny nemůže vést ke snížení o dva a více stupňů velikostní skupiny. Může být tedy maximálně o jeden stupeň nižší.

Jestliže skutečná výroba za kalendářní rok je vyšší než horní mez velikostní skupiny, do níž byl malý nezávislý pivovar zařazen, předloží plátce celnímu úřadu dodatečné daňové přiznání za každé zdaňovací období daného kalendářního roku. Na dodatečném daňovém přiznání uvede rozdíl mezi daňovou povinností podle sazby daně za velikostní skupinu, která odpovídá skutečné výrobě, a daňovou povinností uvedenou na řádném daňovém přiznání za stejné zdaňovací období. Současně v tomto přiznání uplatní nárok na vrácení daně, pokud vznikl. Nárok na vrácení daně lze uplatnit za celý kalendářní rok. Z daně doměřené podle dodatečného daňového přiznání penále ani úrok z prodlení nevzniká. Dodatečné daňové přiznání se předkládá do konce února následujícího kalendářního roku, za předpokladu, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjistil řádně v lednu, tedy v měsíci po skočení kalendářního roku, za který se vyhodnocuje zařazení do velikostní skupiny. Ve stejné lhůtě, tedy do konce února, je daň také splatná.

Jestliže skutečná výroba za kalendářní rok je nižší než dolní mez velikostní skupiny, do níž byl malý nezávislý pivovar zařazen, předloží plátce celnímu úřadu nejpozději do 25. února následujícího kalendářního roku dodatečné daňové přiznání za každé zdaňovací období kalendářního roku. Na dodatečném daňovém přiznání uvede rozdíl mezi daňovou povinností podle sazby daně za velikostní skupinu, která odpovídá skutečné výrobě, a daňovou povinností uvedenou na řádném daňovém přiznání za stejné zdaňovací období. Současně v tomto přiznání uplatní nárok na vrácení daně, pokud vznikl. Nárok na vrácení

daně ve smyslu této změny lze uplatnit za celý kalendářní rok. Zde tedy neplatí šestiměsíční lhůta, která je uplatňována obvykle u nároku na vrácení daně u ostatních komodit. Z daně doměřené podle dodatečného daňového přiznání penále ani úrok z prodlení nevzniká.

Tabulka č. 4.1. - Celková vyměřená daň z piva v ČR podle velikostních skupin v letech 2006 – 2011 (v tis. Kč).

Velikostní skupina podle výroby v hl ročně						
rok	do 10 000	od 10 000 do 50 000	od 50 000 do 100 000	od 100 000 do 150 000	od 150 000 do 200 000	nad 200 000
2006	4 240,3	38 030,2	108 834,4	147 111,3	26 826,5	3 366 137,1
2007	4 942,0	35 775,4	119 450,8	130 301,6	25 467,0	3 405 433,6
2008	5 319,7	32 546,0	123 038,4	108 086,8	17 392,2	3 377 785,6
2009	7 904,6	21 896,7	95 325,8	117 406,4	2 625,5	3 338 962,8
2010	14 695,4	38 898,2	110 453,2	122 406,6	6 575,8	4 244 665,8
2011	17 179,6	50 995,5	109 044,1	99 748,1	18 088,7	4 032 083,2

Zdroj: www.celnisprava.cz, [dne 2.4. 2012]

4.1.2. Velký Ballingův vzorec

Do 31. března 2010 zákon vymezoval, že extrakt původní mladiny se vypočítá buď podle velkého Ballingova vzorce, nebo podle upraveného vzorce. Upravený vzorec počítal s korekturou K , jejíž hodnoty byly uvedeny v příloze prováděcího předpisu k zákonu o spotřebních daních. Hodnoty proměnné byly ovšem závislé na hodnotě extraktu původní mladiny a bylo možné je použít vždy jen pro rozsah předpokládaného obsahu extraktu původní mladiny. Z toho vyplývalo riziko, že by se nevědělo, který z faktorů se má použít, tzn. zda ten, který přísluší extraktu původní mladiny před úpravou pomocí metody HGB (metoda přesného doředování piva před distribucí), nebo ten, který odpovídá extraktu vypočtenému z hotového piva uváděného do oběhu. Proto se při výpočtu výše daně vychází od 1. dubna 2010 z extraktu původní mladiny, který byl vypočten z hotového piva uváděného do oběhu. Nestanovuje se tedy již jako extrakt původní mladiny před zakvašením. Rovněž od tohoto data není možné k výpočtu používat upravený Ballingův vzorec, ale pouze základní Ballingův vzorec, který při výpočtu extraktu původní mladiny vychází pouze ze dvou veličin, je tedy přesnější. Velký Ballingův vzorec vychází pouze z analyticky zjištěných hodnot a neobsahuje žádné korekční činitele vyžadující predikci.

Extrakt původní mladiny před zakvašením se stanoví podle velkého Ballingova vzorce takto:

$$p(\%) = \frac{(2,0665A + Es) \cdot 100}{100 + 1,0665A}$$

kde:

p – extrakt původní mladiny před zakvašením,

A – hmotnostní procento alkoholu stanovené v destilátu pyknometricky, popř. denzitometricky,

Es – hmotnostní procento skutečného (nezkvašeného) extraktu piva, které se stanoví pyknometricky, popř. denzitometricky, po oddestilování alkoholu a doplnění destilovanou vodou na původní hmotnost vzorku.

Pro přesné určení extraktu původní mladiny se jako rozhodčí metoda použije destilační metoda. Při sériových analýzách je možno extrakt původní mladiny stanovit refraktometricky nebo s pomocí automatických analyzátorů.

Extrakt původní mladiny lze vyjádřit zjednodušeně jako poměr vstupujících surovin (slad, chmel) k vodě v mladině vyrobené ve varně ještě před přidáním pivovarských kvasnic. Tedy 11 % pivo obsahuje méně vody než 10 % pivo, je tzv. hutnější. Současná legislativa rozděluje piva do hlavních skupin na výčepní a ležáky. Dříve se místo tohoto pojmu používala stupňovitost.

4.1.3. Účtování o spotřebních daních

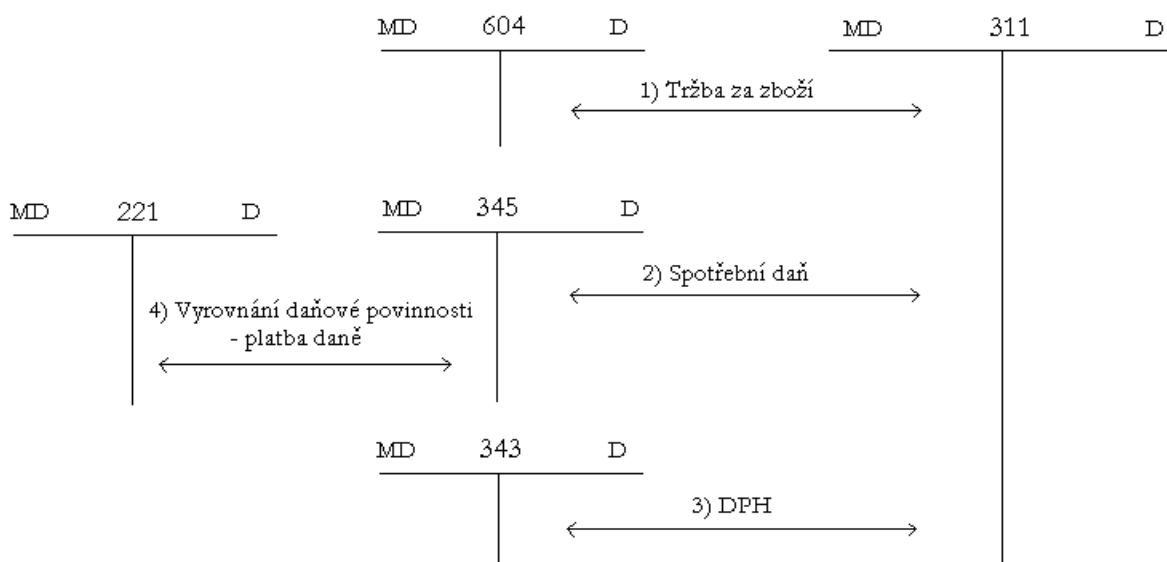
Spotřební daň se účtuje v účtové třídě 3, skupina 34 – Zúčtování daní a dotací. Konkrétně se pro účtování používá účet 345 Ostatní daně a poplatky. Při využití účtu 345 k účtování spotřební daně slouží účet jako zúčtovací, na němž se eviduje zaplacená spotřební daň a daň přijatá. Účtování má stejnou logiku jako účtování DPH. Ovšem liší se v tom, že neexistuje daň na vstupu, uplatňují se jen jednou (ne na všech stupních) při uvedení do volného daňového oběhu a daňovým základem jsou jednotky naturální, u tabákových výrobků též peněžní. Poplatníkem je stejně jako u DPH konečný spotřebitel. Obvykle se účtuje závazek k zaplacení daně na výstupu při prodeji výrobků podléhající této dani.

Účet 345 má však i jiné využití, účet se používá pro účtování daně silniční, daně z nemovitostí, daně z převodu nemovitostí a daně darovací případně dědické.

4.1.3.1. Účtování při tuzemské výrobě

Spotřební daň je součástí pohledávky za odběratelem a zároveň závazkem vůči finančnímu orgánu. Spotřební daň je součástí ceny prodávaných výrobků účtované ve prospěch výnosů a spolu s ní i základnou pro DPH účtovanou ve prospěch účtu 343 - Daň z přidané hodnoty. Výsledná cena je pak pohledávkou za odběrateli účtovanou na účtu 311 - Odběratelé.

Obrázek č. 4.2. – Účtování spotřebních daní při tuzemské výrobě

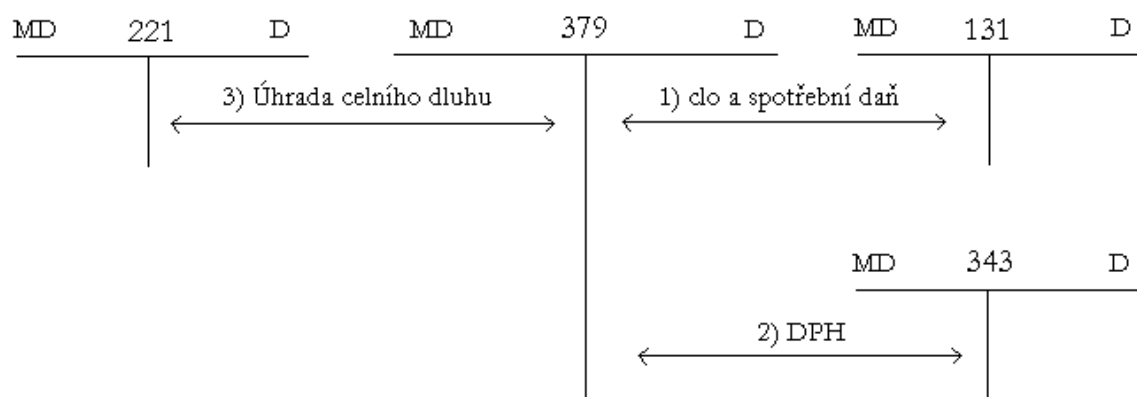


Zdroj: Vlastní úprava.

4.1.3.2. Účtování při dovozu

Při dovozu je správcem spotřební daně (stejně jako u DPH) celní úřad. Daňová povinnost vzniká dnem vzniku celního dluhu. Dokladem pro účtování o spotřební dani je jednotný správní doklad, na kterém je vyčísleno i clo a DPH. Součet těchto položek je závazkem (celním dluhem) dovozce vůči celnici, účtovaný ve prospěch účtu 379 - Jiné závazky. Spotřební daň se stává u dovozce spolu s clem součástí pořizovací ceny dováženého materiálu nebo zboží, zatímco u DPH může účetní jednotka uplatnit nárok na odpočet.

Obrázek č. 4.3. – Účtování spotřebních daní při dovozu

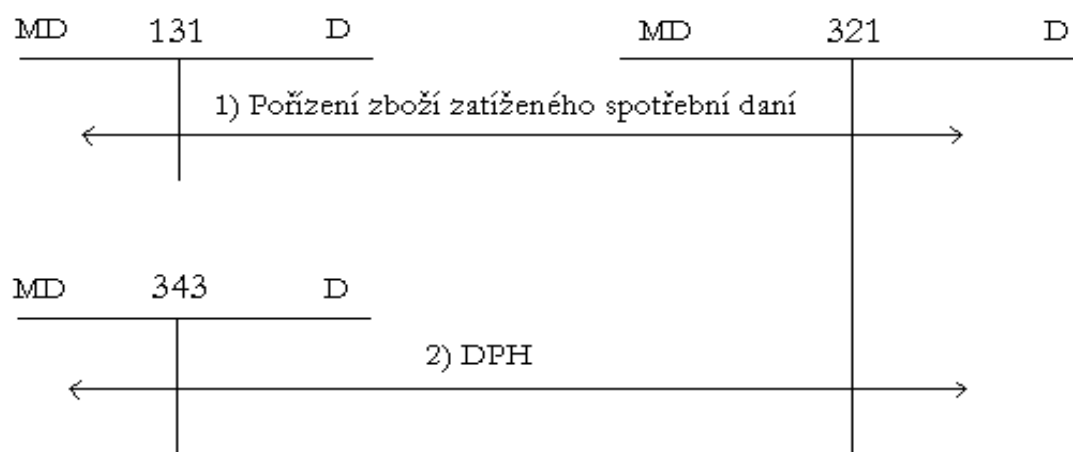


Zdroj: Vlastní úprava.

4.1.3.3. Účtování u odběratele

U odběratele je spotřební daň součástí ceny zboží příp. provozních nákladů, zaúčtování se provede stejným způsobem jako u běžné přijaté faktury.

Obrázek č. 4.4. – Účtování spotřebních daní u odběratele



Zdroj: Vlastní úprava.

4.1.4. Příklad

4.1.4.1. Zařazení do velikostní skupiny

Malý pivovar začal vařit kvasnicové pivo v červenci roku 2011. Pro určení velikosti pivovaru a jeho zařazení do skupiny se stanovilo, že se do konce roku vyrobí toto množství piva:

- světlého 12° piva 21 hl,
- polotmavého 13° piva 6 hl,
- medového 13° piva 9 hl.

Pro zařazení do velikostní skupiny pivovaru se použije tento vzorec:

$$r = 12 \cdot \frac{v}{m}$$

kde:

r – roční výroba pivovaru,

v – předpokládaná výroba od začátku výroby do konce roku,

m – počet měsíců výroby včetně měsíce, v němž je zahájena výroba.

dosazení do vzorce:

$$r = 12 \cdot \frac{36}{6} = 72 \text{ hl}$$

Podle výpočtu můžeme určit, že tento pivovar se zařadí do nejmenší velikostní skupiny, do které patří pivovary s výrobou do 10 000 hl ročně. S takto malou výrobou je pravděpodobné, že pivovar zůstane i pro další roky v této skupině a bude zdaňovat sazbou 16,00 Kč/hl za každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny.

Jelikož pivovar začal vyrábět v červenci 2011, má povinnost oznámit zařazení do skupiny do 31. července 2011 celnímu úřadu.

4.1.4.2. Výpočet daňové povinnosti za měsíc červenec 2011

V červenci se vyrobilo toto množství piva:

- světlého 12° piva 5 hl,
- polotmavého 13° piva 2 hl,
- medového 13° piva 2,5 hl.

Obecný vzorec pro výpočet daňové povinnosti:

$$p = z \cdot s \cdot e$$

kde:

p – daňová povinnost,

z – základ daně,

s – sazba daně,

e – hmotnostní procento extraktu původní mladiny.

Výpočet pro světlé 12° pivo:

$$p = 5 \cdot 16 \cdot 12 = 960 \text{ Kč}$$

Výpočet pro polotmavé 13° a medové 13° pivo:

$$p = 4,5 \cdot 16 \cdot 13 = 936 \text{ Kč}$$

Celková daňová povinnost pivovaru za měsíc červenec je tedy **1 896 Kč**.

4.1.4.3. Účtování v pivovaru za měsíc červenec 2011

Za předpokladu že se všechno vyrobené množství piva prodalo, měl pivovar tržby 42 500 Kč, vypočtená spotřební daň je 1 896 Kč a DPH (vypočítané metodou „shora“) činí 7 085 Kč.

Tabulka č. 4.5. – Účtování v pivovaru za měsíc červenec

Text	Částka	MD	D
Tržby za prodané pivo	33 519,-	211	601
Vypočtená spotřební daň	1 896,-	211	345
DPH	7 085,-	211	343
Úhrada spotřební daně	1 896,-	345	211

Zdroj: Vlastní úprava.

Sestavené daňové přiznání je v příloze č. 1. Pro zachování anonymity firmy, která poskytla údaje pro výpočty, jsou identifikační údaje smyšlené.

4.2. Průzkum

Pro zjištění vlivu cen (a tím i výše spotřebních daní) na spotřebu výrobků podléhajících spotřební dani proběhl průzkum. Dotazník byl veřejně přístupný a propagovaný na internetu v průběhu měsíce dubna, jeho otázky a odpovědi jsou v příloze č. 6. Odpovídalo v něm 141 respondentů, z nichž bylo 80 mužů a 61 žen. Podle věku bylo největší obsazení v kategorii 18 – 25 let (73,76%, 104 osob), dále následovalo 26 – 35 let (17,02%, 24 osob), na třetím místě 36 – 45 let (5,67 %, 8 osob), dále 46 – 55 (2,84%, 4 osoby) a na posledním místě vyšší věk než 55 let (0,71%, 1 osoba). Výsledky by se daly shrnout následovně.

Nyní se diskutuje o zavedení spotřební daně z tichého vína. Pokud by byla ve výši, která platila v roce 1999, čili 2,50Kč/l, a o tuto částku se zvýšila i cena vína, ovlivnilo by to pouze 15% respondentů, kteří by kupovali buď méně kvalitní vína, nebo by zmenšili spotřebu. Na zbylých skoro 85 % by zvýšení ceny o tuto částku nemělo žádný vliv. Nyní je vládou navrhovaná výše spotřební daně 10 Kč/l. Toto zvýšení by stále neovlivnilo 62 % respondentů, dále téměř 38 % dotázaných by začalo kupovat méně kvalitní vína, zbytek by buď omezil spotřebu, nebo by úplně přestali s konzumací vína.

V důsledku zavedení nové směrnice 2011/64/EU je nevyhnutelné zdražování cigaret. Pokud vynecháme nekuřáky, pak 40 % kuřáku se již snaží spotřebu cigaret omezit a naopak na 35 % osob zvýšení ceny cigaret až na 100 korunovou hranici nebude mít žádný vliv.

V minulosti už vzniklo několik návrhů na snížení spotřební daně z minerálních olejů. Poslední byl Poslanecké sněmovně předložen v březnu 2012 na snížení spotřební daně z benzínu o 1,50 Kč/l a nafty o 2,50 Kč/l. Změna sazeb by podle odborných analýz Národohospodářské fakulty Vysoké školy ekonomické v Praze znamenala zvýšení prodeje pohonných hmot až o 23 procent⁶². Ovšem podle jiných odhadů není vůbec zaručeno, že by se po snížení spotřební daně ceny doopravdy snížily. Podle mého průzkumu se snaží 43 % lidí využívat místo jízdy autem jiných dopravních prostředků a 13% to má v plánu při překročení 40 korunové hranice. Pokud by dosáhla cena benzínu 50 Kč/l tak by téměř 40 % dotazovaných uvažovalo o přechodu na LPG.

⁶² <http://www.novinky.cz/ekonomika/262454-poslanci-cssd-predlozili-navrh-na-nizsi-dan-z-nafty-a-benzinu.html>, [dne 5.4.2012]

5. ZÁVĚR

Cílem práce bylo nastínit legislativní úpravu spotřebních daní včetně praktické ukázky výpočtu na malém nezávislém pivovaru.

První kapitola se zabývala daňovou soustavou, její funkcí a vztahem ke státnímu rozpočtu a dělením daní podle vztahu k plátcí a poplatníkovi daně. Dále jsou zde zahrnuta společná ustanovení pro všechny spotřební daně a průběh harmonizace spotřebních daní v Evropské unii, včetně předpokládaného budoucího vývoje v oblasti akcízů a studie Evropské komise týkající se alkoholických nápojů.

Ve druhé kapitole jsou podrobně rozepsány jednotlivé spotřební daně, u každé je určen předmět daně, plátce daně, vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň, základ a sazby daně, výpočet, osvobození od daně a její vrácení. Je zde zaznamenáno i povinné značení vybraných výrobků, které je důležité pro zamezení daňových úniků. Kromě tabákových nálepek a kontrolních pásek se v České republice používá i barvení a značkování vybraných minerálních olejů. Na rozdíl od tabákových nálepek a kontrolních pásek, který vždy signalizují zdanění výrobků, barvení a značkování minerálních olejů nebývá běžně viditelné a aplikace značení nemusí také automaticky signalizovat zdanění výrobku.

První část třetí kapitoly je věnována malému nezávislému pivovaru. Dozvíme se, co vlastně je malý nezávislý pivovar, je zde informace o Velkém Ballingově vzorci, který slouží k výpočtu extraktu původní mladiny před zakvašením, a je zde nastíněno účtování o spotřebních daních při tuzemské výrobě, při dovozu a účtování z pohledu odběratele. Po těchto informacích následuje příklad na zařazení pivovaru do náležité velikostní skupiny, dále výpočet daňové povinnosti za měsíc červenec 2011 a nakonec účtování z pohledu prodejce. Daňové přiznání je uvedeno v přílohách (příloha č. 1.).

Ve druhé části třetí kapitoly jsou shrnuty informace týkající se průzkumu o vlivu cen na spotřebu vybraných výrobků. Z výsledků je patrné, že chystané zdanění tichého vína částkou 10 Kč/l ovlivní přes třetinu konzumentů, což může ohrozit existenci zejména malých výrobců vína, kteří budou nahrazeni dovozem. Pokud se zaměříme na cigarety, 40 % kuřáků sice naznačuje snižování spotřeby cigaret už nyní, avšak podle mého názoru se zřídka podaří kouření omezit nebo definitivně potlačit, a proto asi chystané postupné zvyšování cen nebude mít na kouření příliš velký vliv. V oblasti pohonných hmot jsou nyní ceny tak vysoké, že téměř polovina lidí se snaží co nejméně využívat pro přepravu auto (zde je nutné brát v potaz vysoké procento studentů k celkovému počtu respondentů) a při dalším zvyšování by

se mohla zvednout poptávka po LPG. Přestože prozatím nemůžeme, i přes rekordní výše cen pohonných hmot, očekávat žádné snížení, je zde alespoň jedno malé pozitivum, a tím může být věčně probírané životní prostředí a jeho menší znečišťování, než jaké by následovalo při nízkých cenách benzínu a nafty.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

a) knihy

- [1] BONĚK, Václav. Lexikon daňové pojmy. 1. Vyd. Ostrava: Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
- [2] KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem 2011. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 960 s. ISBN 978-80-7263-616-7.
- [3] KOTENOVÁ, Bohumila a kol. Zákon o spotřebních daních – komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 486 s. ISBN 97880-7357-549-6.
- [4] NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [5] SVÁTKOVÁ, Slavomíra. Spotřební a ekologické daně v České republice. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- [6] SVÁTKOVÁ, Slavomíra a kol. Zatížení spotřebního koše domácností daněmi ze spotřeby v České republice. 1. Vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2007. 322 s. ISBN 978-80-7379-001-1.
- [7] ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU. 5 vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
- [8] ŠIROKÝ, Jan a kol. Daňové teorie. S praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [9] ŠULC, Ivo. Zákon o spotřebních daních s komentářem : k 1.4.2010 : správa spotřební daně, plátcí daně, vznik daňové povinnosti, vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, změny v předmětu daně u tabákových výrobků. 3. Vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 407 s. ISBN 978-80-7263-608-2.
- [10] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2010. 10. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

b) Právní předpisy

- [11] Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- [12] Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27.10.2003, kterou se mění struktura rámcových předpis Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny
- [13] Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21.6.2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků

c) Internetové zdroje

- [14] BULLA, Miroslav, *Účtování daní* [online]. 2006 [cit.05.04.2012]. Dostupný z WWW: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d94v70-uctovani-dani/?search_query=%C3%BA%C4%8Dtov%C3%A1n%C3%AD+spot%C5%99ebn%C3%ADch+dan%C3%AD&search_results_page=>>
- [15] CELNÍ SPRÁVA [online]. Dostupný z WWW: <<http://www.celnisprava.cz>>
- [16] EUROPA.EU, *Study analysing possible changes in the minimum rates and structures of excise duties on alcoholic beverages* [online]. 2010 [cit. 05.04.2012]. Dostupný z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/min_rates.pdf>
- [17] FINANCE.CZ, *Spotřební daně* [online]. [cit. 25.03.2012]. Dostupný z WWW. <<http://www.finance.cz>>
- [18] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR [online]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz>
- [19] NOVINKY.CZ, *Poslanci ČSSD předložili návrh na nižší daň z nafty a benzínu* [online]. 2012 [cit.05.04.2012]. Dostupný z WWW: <<http://www.novinky.cz/ekonomika/262454-poslanci-cssd-predlozili-navrh-na-nizsi-dan-z-nafty-a-benzinu.html>>

SEZNAM ZKRATEK

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
ESVO	Evropské sdružení volného obchodu
NATO	Severoatlantická aliance
CO ₂	Oxid uhličitý
GDP	Hrubý domácí produkt
GJ	Giga Joule
LPG	Zkapalnělý topný plyn

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11.5.2012

Fojtíková

.....
Jméno a příjmení studenta

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1.: Daňové přiznání k dani z piva

Příloha č. 2.: Vzor tabákové nálepky

Příloha č. 3.: Vzor kontrolní pásky

Příloha č. 4.: Zásadní předpisy v oblasti akcízů

Příloha č. 5.: Vývoj hodnot sazeb hlavních akcízů v ČR v letech 1993 – 2012

Příloha č. 6.: Průzkum o vlivu spotřebních daní na vybrané výrobky